

TERCERA FASE.

**TRABAJO ESPECIAL DE GRADO EXPUESTO ANTE EL
JURADO.**

<<C O N T E N I D O>>

I. SOBRE EL TRABAJO.

A. RESUMEN.

- a. En español y las palabras claves. (Ver ANEXO “A”).**
- b. En inglés y las palabras claves. (Ver ANEXO “B”).**

B. TEXTO COMPLETO.

- a. Portada y tabla de contenido –Carátula e Índice- (Ver ANEXO “C”).**
- b. Texto. (Ver ANEXO “C”).**

II. SOBRE COMUNICACIONES DIVERSAS.

A. VEREDICTO DEL JURADO.

(Ver ANEXO “D”).

B. CERTIFICACIÓN DEL TRABAJO FINAL.

(Ver ANEXO “E”).

ANEXOS COMPLEMENTARIOS.

ANEXO “A”.

CONTROL TRIBUTARIO Y CONTROL FISCAL ATRIBUIDOS A LA CONTRALORÍA SOCIAL COMUNITARIA RESUMEN.

Este tema puede ser calificado de novedoso e interesante porque el rol activo del pueblo o comunidad organizada, consiste en realizar funciones relacionadas con el control de la gestión pública mediante la ejecución de actividades de control tributario y fiscal. De esta manera el pueblo promueve el derecho de participación ciudadana aplicando procedimientos que exigen conocimientos técnicos en materia tributaria y fiscal a los participantes quienes no son funcionarios públicos. Esta condición lleva a calificar de “sujeto contralor extraño” a la comunidad organizada o al ciudadano individual como agente contralor tributario o fiscal.

El Estado ejerce tres clases de controles y atribuye funciones de control a la comunidad organizada, como sigue: 1) control tributario: mediante PROVIDENCIA 890, el SENIAT atribuye a los consejos comunales tres funciones de control tributario: a) verificación de deberes formales, b) requerimiento de información y c) sustanciación de expedientes, las cuales son cumplidas aplicando el procedimiento de verificación establecido en el COT. 2) control fiscal: mediante leyes fiscales, el Legislador optó por promover el derecho constitucional de participación ciudadana, ordenando ejecutar actividades de control fiscal a fin de controlar y evaluar la gestión pública. Esta participación se caracteriza por ser individualista y omitir el uso de la expresión “comunidad organizada”, es decir, la ley no menciona a los CC. Esta omisión no fue corregida cuando la Resolución 225 fue emitida para fomentar la participación ciudadana. 3) control social: Esta clase de control no es objeto de este trabajo; sin embargo, su referencia es obligatoria debido a la estrecha relación con los otros dos controles que constituyen el tema principal de este trabajo especial.

Un análisis articulado y cuidadoso a las normas relacionadas con la estructura y funciones del Sistema Nacional de Control Fiscal (SNCF), del Servicio Nacional de Auditoría Interna de la Administración Pública (SNAIAP), de los Consejos Comunales (CC), de los Órganos de Control Fiscal (OCF), de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) y de las Unidades de Contraloría Social (UCS), se concluye que los CC integran el SNCF y las UCS equivalen a las UAI. La principal Ley fiscal así como la providencia 890 y la resolución 225 son criticadas debido a la incorrecta interpretación del propósito, espíritu y razón de las normas constitucionales que crean el derecho de participación ciudadana del cual deriva la atribución de funciones de control tributario y control fiscal.

Palabras claves: 1. Comunidad organizada. 2. Consejos comunales. 3. Control de la gestión pública. 4. Control fiscal. 5. Control social. 6. Control tributario. 7. Órganos de Control Fiscal. 8. Providencia 890. 9. Resolución 225. 10. Servicio Nacional de Auditoría Interna de la Administración Pública. 11. Sistema Nacional de Control Fiscal. 12. Sujeto contralor extraño. 13. Unidad de Auditoría Interna. 14. Unidad de Contraloría Social.

ANEXO “B”.

TRIBUTARY CONTROL AND FISCAL CONTROL ATRIBUTED TO THE CCOMMUNITY SOCIAL COMPTROLLER.

SUMMARY.

This theme can be qualified as interesting and novel because the organized people's active role consists at realizing functions related with the public management control through the execution of tributary and fiscal control activities. In this way, the people promote the citizen participation right by applying procedures that require technical knowledge at tributary and fiscal matters to the participants who are not public officials. This characterization carries to qualify as a *“strange controller subject”* to the organized community or individual citizen as tributary or fiscal controller agent.

The State exercises three kinds of controls and attributes control functions to the organized community, as follows: 1) tributary control, through PROVIDENCE 890, the SENIAT attributes to the community councils three tributary controls functions: a) formal duties verification, b) information requirements and c) expedients substantiation, all these functions are fulfilled by applying the verification procedure established in the main Venezuelan tributary law; 2) fiscal control, the legislator, by means of fiscal laws, the legislator opted by promoting the citizen participation constitutional right, for that he decided to carry out fiscal control activities in order to check and to evaluate the public management. This participation is characterized by being individualist and by omitting the use of the “organized community” expression, that is, the law does not mention the community councils. This omission was not corrected when the RESOLUTION 225 was passed to promote the citizen participation right; and 3) social control, this kind of control is not a matter of this academic work; however, its reference is very important and obligatory due to direct relation with the others two controls which configure the main theme of this special work at tributary law.

One jointed and careful analysis to the tributary norms related with the functional structure of the: a) Fiscal Control National System, b) Internal Auditing National Service of the Public Administration, c) Community Councils, d) Fiscal Control Organs, e) Internal Auditing Units and f) Social Comptrollership Units, carries out concluding that the Community Councils are members of the Fiscal Control National System and the Social Comptrollership Units are similar to the Internal Auditing Units. The main tributary law as well as the Providence 890 and the Resolution 225 are much criticized due to the erroneous interpretation about the purpose, spirit and reason of the constitutional tributary norms that created the citizen participation right.

Keywords: 1. Organized community or people. 2. Community councils. 3. Control of the public management. 4. Fiscal control. 5. Social control. 6. Tributary control. 7. Fiscal control bodies. 8. Providence 890. 9. Resolution 225. 10. National Internal Audit Service of the Public Administration. 11. National System of Fiscal Control. 12. Subject comptroller strange. 13. Internal Audit Unit. 14. Social Comptroller Unit.

ANEXO “C”.

**UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
POLÍTICAS
CENTRO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO.**

**“CONTROL TRIBUTARIO Y CONTROL FISCAL
ATRIBUIDOS A LA CONTRALORÍA SOCIAL
COMUNITARIA”.**

Autor:
Abogado. José V. Sanabria C.

Tutor:
Profesor. Freddy J. Orlando S.

Caracas, 2 de Mayo de 2012..

CONTROL TRIBUTARIO Y CONTROL FISCAL ATRIBUIDOS A LA CONTRALORÍA SOCIAL COMUNITARIA.

Í N D I C E.

INTRODUCCIÓN.

I. CONTRALORÍA SOCIAL COMUNITARIA Y FUNCIONES DE LA UNIDAD DE CONTRALORÍA SOCIAL (4).

- A. CONCEPTUALIZACIÓN (5).**
- B. ORIGEN (9).**
- C. MISIÓN (9).**
- D. ORGANIZACIÓN(10).**
- E. FUNCIONES (10).**
- F. PRINCIPIOS Y VALORES (12).**
- G. AUTONOMÍA (13).**
- H. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA (14).**
- I. MATERIA ESPECÍFICA OBJETO DE CONTROL (15).**
- J. CAPACITACIÓN GENERAL (16).**
- K. "SUJETO CONTRALOR EXTRAÑO(17).**
- L. RECHAZO (19).**

II. CONTROL TRIBUTARIO (21).

A. CONTROL TRIBUTARIO ATRIBUIDO MEDIANTE NORMAS TRIBUTARIAS (23).

- a. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA (23).**
- b. REQUISITOS (23).**
- c. FUNCIONES CONTRALORAS (24).**
- d. DEBERES FORMALES (24).**
- e. ILÍCITOS FORMALES (25).**
- f. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN (26).**

1. Como definirlo y entenderlo (27).
2. Su finalidad (28).
3. Lugares de verificación (29).
4. Autorización expresa para casos específicos (29).
5. Verificación de deberes formales (29).
6. Incumplimiento de deberes materiales (30).
7. Visos de inconstitucionalidad (31).
8. Funciones garantistas y limitativas (33).
9. Realización de ajustes (33).
10. Notificación al sujeto pasivo (34).
11. Tipos de sanciones (35).
12. Diferencias y confusiones con el de fiscalización (35).
13. Carácter ablatorio (37).
14. Criterios nugatorios de su existencia (39).
15. Nulidad del procedimiento de verificación (40).
16. Instrucción de acta (41).
17. Acciones recursivas (42).
18. Fases (43).
19. Casos en los que procede su aplicación (45).

g. EXPEDIENTE TRIBUTARIO (46).

1. Noción (46).
2. Fundamento legal (47).
3. Sumatoria documental (48).
4. Sustanciación (48).
5. Reglas de ordenación (49).
6. Naturaleza jurídica (51).
7. Valor probatorio (52).
8. Requisitos del valor probatorio (53).
9. Seguridad jurídica (54).
10. Notificación (55).
11. Remisión a los competentes órganos decisorios (56).
 - 1) Aspectos previos (56).
 - 2) Disponibilidad (57).
 - 3) Señalamientos pertinentes (58).
 - 4) Momentos de la consignación (59).

12. Impugnación (59).

- h. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN (61).**
- i. RÉGIMEN SANCIONADOR (61).**
- j. CRÍTICAS A LA PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA 890 (62).**

B. CONTROL TRIBUTARIO ATRIBUIDO MEDIANTE NORMAS FISCALES (63).

- a. ATRIBUCIÓN MEDIANTE LA LOCGCF (63).**
 - 1. Unidad de Contraloría Social integrantes del SNF (64).**
 - 2. Control de la gestión pública (66).**
 - 3. Naturaleza jurídica de los reparos (66).**
- b. ATRIBUCIÓN MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 225 (68).**
 - 1. Control tributario por las UCS a través de las OAC (69).**
 - 2. Control tributario por las UCS a través de los OCF (70).**
 - (a). Incorporación de los miembros de las UCS a los OCF (71).**
 - (b). Incorporación de los funcionarios de los OCF a las UCS (72).**
- c. CAPACITACIÓN ESPECIAL (73).**
- d. CRÍTICAS A LA RESOLUCIÓN 225 (74).**

C. CONTROL TRIBUTARIO RESIDUAL (75).

III. CONTROL FISCAL (77).

A. MATERIA OBJETO DE CONTROL (80).

B. CONTROL FISCAL ATRIBUIDO POR LA LOCGCF (81).

- a. FUNDAMENTACIÓN PARA LA ATRIBUCIÓN (82).**
- b. CONTROL FISCAL INTERNO (83).**
- c. CONTROL FISCAL EXTERNO (85).**

C. CONTROL FISCAL ATRIBUIDO POR LA RESOLUCIÓN 225 (87).

- a. CONTROL FISCAL POR LAS UCS A TRAVÉS DE LAS OAC (88).**

b. CONTROL FISCAL POR LAS UCS A TRAVÉS DE LOS OCF (89).

1. Incorporación de funcionarios de los OCF a las UCS (90).

2. Incorporación de los miembros de las UCS a los OCF (91).

c. CAPACITACIÓN ESPECIAL (91).

D. CONTROL FISCAL RESIDUAL (92).

a. CONTROL FISCAL INTERNO (95).

b. CONTROL FISCAL EXTERNO (96).

E. OPERATIVIDAD DE LOS CONTROLES (96).

a. RELACIÓN JURÍDICA DE CONTROL (97).

b. RELACIÓN FUNCIONAL DE CONTROL (98).

F. CRÍTICAS A LA RESOLUCIÓN 225 (99).

a. CLARIDAD Y PRECISIÓN DE LAS NORMAS DE LA LOCGCF (99).

b. INEXISTENCIA DE CONTROL FISCAL A TRAVÉS DE LAS OAC (100).

c. CONTROL FISCAL CONFUSO A TRAVÉS DE LOS OCF (101).

d. INCOHERENCIA NORMATIVA (103).

1. Entre normas constitucionales y orgánicas (103).

2. Entre normas orgánicas y sublegales (104).

IV. CONCLUSIONES (105).

A. CARACTERÍSTICAS DEL TEMA (105).

B. TRES ELEMENTOS (106).

a. CONTROL TRIBUTARIO (106).

b. CONTROL FISCAL (106).

c. CONTROL SOCIAL (107).

C. EQUIVALENCIA IMPLÍCITA (107).

D. CONTROL DE LA GESTIÓN PÚBLICA (107).

E. CRÍTICAS A NORMAS ATRIBUTIVAS (108).

- a. DESACERTADA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL (108).
- b. CONFUSIÓN Y POCA CLARIDAD (109).

F. “SUJETO CONTRALOR EXTRAÑO” (109).

BIBLIOGRAFÍA (111).

DOCTRINA (111).

LEYES Y OTRAS NORMAS SUBLEGALES (113).

ABREVIATURAS UTILIZADAS (VI).

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

- | | |
|-------------|--|
| 1. CC. | Consejos comunales. |
| 2. Co Ci. | Código Civil. |
| 3. CGR. | Contraloría General de la República. |
| 4. CPC. | Código de Procedimiento Civil. |
| 5. COT. | Código Orgánico Tributario. |
| 6. CRBV. | Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. |
| 7. CSJ. | Corte Suprema de Justicia. |
| 8. DRVFLR. | Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la LOAF. |
| 9. DLCPSM. | Decreto con Fuerza de Ley de Creación, Estimulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Microfinanciero. |
| 10.ET. | Especial Tributaria. |
| 11. GO. | Gaceta Oficial. |
| 12. GM. | Gaceta Municipal. |
| 13. LAEDMH. | Ley Asignaciones Especiales Derivadas de Minas e Hidrocarburos. |
| 14. LCC. | Ley Contra la Corrupción. |
| 15. LISR. | Ley de Impuesto sobre la Renta. |
| 16. LOA. | Ley Orgánica de Aduanas. |
| 17. LOAF. | Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. |
| 18. LOAP. | Ley Orgánica de la Administración Pública. |

19. LOC.	Ley Orgánica de las Comunas.
20. LOCC.	Ley Orgánica de los Consejos Comunales.
21. LOCFG.	Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno.
22. LOCGCF.	Ley Orgánica de la CGR y Control Fiscal.
23. LOCS.	Ley Orgánica de Contraloría Social.
24. LOPP.	Ley Orgánica del Poder Popular.
25. LOSEC.	Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal.
26. LOTSJ.	Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.
27. LSENIAT.	Ley del SENIAT.
28. MBL.	Municipio Bolivariano Libertador.
29. MCI.	Ministerio de Comunicación e Información.
30. MP.	Ministerio Público.
31. MPPCPS.	Ministerio Poder Popular para las Comunas y Protección Social.
32. OAC.	Oficina de Atención al Ciudadano.
33. OAT.	Órgano o Equipo de Administración Tributaria.
34. OCF.	Órgano de Control Fiscal.
35. OCSC.	Ordenanza de la Contraloría Social Comunitaria.
36. PROMCPS.	Proyecto de Reglamento Ordinario del MPPCPS.
37. RICGR.	Reglamento Interno de la CGR.
38. RBV.	República Bolivariana de Venezuela.
39. SENIAT.	Servicio Nacional Integrado Administración Aduanera y Tributaria.
40. SNAIAP.	Servicio Nacional Auditoría Interna de la Administración Pública.
41. SNCF.	Servicio Nacional de Control Fiscal.
42. SPA.	Sala Política Administrativa.
43. T1ºISR.	Tribunal 1º Impuesto sobre la Renta.
44. UAI.	Unidad de Auditoría Interna.
45. UCS.	Unidad de Contraloría Social.

CONTROL TRIBUTARIO Y CONTROL FISCAL ATRIBUIDOS A LA CONTRALORÍA SOCIAL COMUNITARIA.

INTRODUCCIÓN.

La atribución de funciones contraloras a los Consejos Comunes, en materia tributaria y fiscal, para que ejerzan controles sobre actividades relacionadas con la recaudación de tributos, con la asignación, manejo, custodia y uso de recursos financieros y no financieros así como de las operaciones realizadas con ellos, **excluyendo actividades de control social**, constituye un tema cuyo estudio reviste especial relevancia debido a ser el acato al mandato constitucional de la promoción y del fomento del derecho de participación ciudadana y la consecuente generación de respuestas destinadas a materializarlo. Este acatamiento y esta materialización de la participación ciudadana deben corresponder a las razones y propósitos inmersos en las normas creadas por el Constituyente del 99 al decidir la consagración de este derecho como guía y soporte jurídicos del empoderamiento del pueblo en el proceso de toma de decisiones en materia de políticas públicas, específicamente, en la ejecución de actividades de control tributario y fiscal con la finalidad de recabar datos e informaciones suficientes, veraces y oportunas para coadyuvar al control y evaluación de la gestión pública. Este enfoque sobre tan innovador e importante asunto obligó a indagar en las escasas jurisprudencia y doctrina disponibles sobre el mismo, así como en la abundante pero incipiente producción normativa que específicamente regula esta modalidad contralora y a la que hubo que entrelazar con las normas sustantivas y adjetivas tributarias y fiscales

aplicables a fin de haber hecho posible la realización de análisis acertados, en nuestra opinión, y la verificación, a través de ellos, de la existencia de elementos y circunstancias suficientes y convincentes, apreciamos, para satisfacer los requisitos académicos establecidos por la Escuela de Postgrado de la UCV y elaborar un estudio con la categoría de ***“Trabajo Especial de Grado en la Especialización de Derecho Tributario.”*** El tema se desarrolla con fundamentos en tres aspectos, presentándose al final las conclusiones, así: **I. La contraloría social comunitaria, II. El control tributario, III. El control fiscal y IV. Conclusiones.**

I. La contraloría social comunitaria: se impone su estudio, dado el objeto y la naturaleza del tema, bajo una doble condición: la de órgano y la de función. Como órgano, debido a ser la Unidad de Contraloría Social el ente contralor del Consejo Comunal responsable de ejecutar las actividades del control que se deriven de las funciones contraloras que le sean atribuidas legalmente. Como función en atención al carácter dinámico de las actividades de control que se han de ejecutar sobre los actos y hechos relacionados con la recaudación de tributos, la administración de los recursos financieros o no financieros y las operaciones que con ellos se realizan. Es pertinente denotar que la atribución de **funciones de control social** a los consejos comunales mediante diversidad de leyes, está excluida de este trabajo; sin embargo, la estrecha relación y la casi imposibilidad de poder separar, en casos concretos, la ejecución de controles tributarios y/o fiscales de la ejecución del control social, obligan a examinar y a referenciar con frecuencia tal control, sin que signifique análisis alguno.

II. El control tributario: analizado con base en las tres funciones atribuidas a los Consejos Comunales: el control de los deberes formales, el requerimiento de información y la sustanciación del expediente tributario, aplicándose para ello la

normativa sustantiva y adjetiva del COT, LSENIAT, PROVIDENCIA 890 del SENIAT, la LOCGCF. RESOLUCIÓN 225 de la CGR y LOCC, en lo aplicable.

III. El control fiscal: examinado con fundamento en los resultados del análisis a las normas que regulan la estructura organizativa y funcional que concluyen en determinar que los CC integran el SNCF y las UCS son OCF y equivalen a las UAI; en consecuencia, la atribución de funciones fiscales se rige por lo establecido en LOCGCF y la RESOLUCIÓN 225 de la CGR. Las actividades de control fiscal se ejecutan aplicando los procedimientos establecidos para los controles fiscales interno y externo. Las normas atributivas de carácter sublegal, por una parte, no atribuyen funciones de control fiscal a los CC y, por la otra, contemplan dos modalidades para ejecutar el control fiscal: 1) mediante las OAC y 2) mediante los OCF, modalidades, en esencia, nugatorias del efectivo y verdadero control fiscal por los CC debido a la forma como se realiza.

IV. Conclusiones: que tratan de resumir lo esencial de cada uno de los aspectos del tema y, por ende, plasmar una síntesis del motivo central del trabajo propuesto.

I. CONTRALORÍA SOCIAL COMUNITARIA Y FUNCIONES DE LA UNIDAD DE CONTRALORÍA SOCIAL.

La contraloría social comunitaria como función ejercida por las ciudadanas y los ciudadanos con fundamento en el derecho constitucional de participación ciudadana¹, *representa un cambio trascendental*² en la conducción del país. Cambio signado por la evolución de una democracia representativa hacia una democracia participativa en la que el emprendimiento directo de compromisos por la gente para orientar el rumbo integral que ha de seguir la Nación, es el acontecimiento que marca tal trascendencia `porque implica saber exigir derechos y cumplir deberes³ y en la que el rol de la normativa reguladora es *básica a fin de unificar*⁴ y armonizar tan novedosa forma de controlar.

La última reforma de la LOCGCF fue motivada por su adecuación a la CRBV que implicaba cambios sustanciales y al así realizarlos, entre ellos, se *universaliza*⁵ el control de la gestión pública y se le da a dicho control, en cuanto comunitario, el carácter de voluntario. Al pueblo asumir el control de la gestión pública, en la proporción atribuida tributaria y fiscalmente, se empeña en la lucha por el adecentamiento⁶ del país porque se amplía el ámbito de acción contra la corrupción y el burocratismo⁷ inoficioso que desvían hacia fines distintos los recursos destinados al desarrollo del país y el bienestar de sus habitantes.

La función contralora ejercida por la comunidad organizada ha sido calificada de *máxima expresión*⁸ de la democracia participativa; en efecto, cuando el pueblo se organiza para ejecutar actividades de control, asume responsabilidades ciudadanas que se reflejan en resultados efectivos al evaluar la gestión pública del respectivo nivel de gobierno. Cuando se realiza

¹ CRBV. Art. 62. G.O. Extraordinaria Núm. 5908 de 19/2/09

² ADELINA GONZÁLEZ. Bautizan libro sobre participación ciudadana en el control. **Novedades**. Pág. 1. 17/03/06 Contraloría General de la República. (CGR). Mapa del Site. Correo Electrónico. Caracas.

³ CRBV. Art. 133. LOCC. Art. 14. G.O. Núm. 39.335 de 28/12/09.

⁴ MCI. Febrero 2005. Publicaciones. Contraloría Social Poder para el Pueblo. Pág. 13. Caracas.

⁵ CLODOSBALDO RUSSIÁN. El control social debe ser voluntario. Boletines de Prensa. 02/02/07. CGR. Caracas.

⁶ CLODOSBALDO RUSSIÁN. La corrupción es antigua y no pasa de moda. **Novedades**. Pág. 1. 27/10/05. CGR. Caracas.

⁷ MCI. Febrero 2005. Publicaciones. Op. Cit. Págs. 6 y 7.

⁸ CRISÁLIDA DUPUY O. Contralorías Sociales: un nuevo concepto de control. Págs. 5 y 6. CGR. Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría de Estado. Fundación "Gumersindo Torres". Caracas.

tal labor contralora se evidencia su *transparencia* porque actúa con *información veraz, oportuna y adecuada*⁹ cuya obtención tiene asidero en la ley¹⁰.

Si incursionamos más allá del contexto al cual se circunscriben las ideas de Fátima Díaz Sivira, relacionadas con los roles de la Administración Tributaria como organismo recaudador y persuasivo *para conseguir la creación de cultura tributaria*¹¹ en el contribuyente en su condición de sujeto pasivo sobre quien recae el deber de coadyuvar a los gastos públicos, podríamos entender y apreciar la importancia y la trascendencia de atribuir funciones de control fiscal y tributario a las comunidades organizadas, específicamente, lo Consejos Comunales.

A. CONCEPTUALIZACIÓN.

Optar por conceptualizar la **contraloría social comunitaria** con el objeto de entender mejor su rol, conlleva similar intención respecto de su institución continente: el **consejo comunal**.

En efecto, la contraloría social ejercida por el pueblo organizado ha de considerarse con una doble connotación: **como función**, en cuyo caso se adjetiva de actividad comunitaria, responde a la concepción dinámica¹² y se denomina “**contraloría social comunitaria**”¹³, ya referida *ut supra*; y **como órgano contralor**, en cuyo caso integra la estructura organizativa de la institución Consejo Comunal, responde a la concepción estática¹⁴ con la denominación de “**Unidad de Contraloría Social**”¹⁵. De lo expresado podrá inferirse que todo cuanto pueda expresarse acerca de la contraloría social estará estrechamente vinculado al consejo comunal, vinculación que se verificará al analizar específicos aspectos demostradores de que la suerte de la contraloría social corre paralela a la del consejo comunal y, a la vez, evidenciadores de razones para que el pueblo organizado asuma el

⁹ Comisión Presidencial del Poder Popular. Contraloría Social. Cuaderno núm. 3. Pág. 3. Numeral 7.21 y 22. 3ra Edición. Caracas 2006.

¹⁰ COT. Art. 124. G. O. Núm. 37305 de 17/10/01. LOGCF. Art. 7. G. O. Núm. 6013. Extraordinario de 23/12/10. LCC. Arts. 9 y 10. G. O. Núm. 5637. Extraordinario de 7/4/03.

¹¹ FÁTIMA DÍAZ S. El Procedimiento de Verificación en el Código Orgánico Tributario y las Garantías constitucionales consagradas en el Art. 49 de la Constitución. Pág. 290. En VII Jornadas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho tributario. Caracas. 2004.

¹² LOCC. Arts. 23.8 y 33. Aparte Único.

¹³ LOCC. Arts. 33 y 34.2 y 5.

¹⁴ LOCC. Art. 19.5.

¹⁵ LOCC. Arts. 23.8, 33 Único aparte y 34.2 y 5.

control de la gestión pública, en conformidad con lo que la ley establezca en función del derecho constitucional de participación ciudadana.

Según la doctrina los consejos comunales son asociaciones privadas, apolíticas y autónomas¹⁶ creadas por el pueblo con la finalidad de interactuar con el Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio del derecho de participación respecto de asuntos de interés de la comunidad y de conformidad con las previsiones legales, permitiéndole al pueblo organizado asumir el mando primario en sus propias localidades donde hace vida común.

Según la ley¹⁷ los consejos comunales son instancias de participación, articulación e integración ciudadana en los asuntos propios de la comunidad a través de sus derechos de colaborar en la satisfacción de necesidades, de controlar la gestión pública y de asumir directamente la atención de tales necesidades.

El derecho de participación constituye una de las manifestaciones más inequívocas de la democracia participativa, sus cimientos constitucionales se contemplan en el Título I y en el Preámbulo¹⁸ y su protagonismo emana del consejo comunal, institución que aun cuando la CRBV no la menciona explícitamente, sin embargo, sí lo hace implícitamente al señalar *la participación ciudadana, comunidades organizadas, medios de participación, asambleas de ciudadanos y ciudadanas¹⁹* del pueblo organizado para ejercer tal derecho.

Lo inmediato antes expresado permite, a los efectos de este trabajo especial, definir la **contraloría social comunitaria** como la participación de las ciudadanas y de los ciudadanos, en su condición de contralores sociales provenientes del seno del pueblo organizado, para ejecutar actividades de control a fin de verificar, evaluar y determinar la exactitud, la veracidad y la legalidad de las actuaciones tributarias y fiscales realizadas, como parte de la gestión pública, por los funcionarios competentes o responsables legales, para recaudar y administrar recursos públicos.

¹⁶ Guía Práctica de los Consejos Comunales. Págs. 9, 13 y 15. LEGIS. Caracas. 2008. CONTRALORÍA MUNICIPAL DE NAGUANAGUA. Al Día Contraloría! Pág. 6. Núm. 3. Año I.

¹⁷ LOCC. Arts. 2, 30, 33 y 34.2 y 5.

¹⁸ CRBV. Preámbulo 2do párrafo y Título I Arts. 2, 3, 5 y 6.

¹⁹ CRBV. Arts. 62, 70, 166 y 184.

Algunos comentarios son pertinentes a objeto de dimensionar el contexto de este trabajo en el que se ubica la definición dada sobre contraloría social comunitaria, así:

En primer lugar, la CRBV rompe con la tradicional concepción de la función contralora y establece una gama de valores, principios, derechos y deberes, constitutiva de un firme cimiento para un nuevo ordenamiento jurídico legal y sublegal que, entre tantos de sus efectos, va a darle direccionalidad a la participación y al protagonismo del pueblo como agente contralor de la gestión pública.

En segundo lugar, se refunda el control fiscal venezolano dándose cabida a la función de contraloría social comunitaria con suficientes amplitud y profundidad a fin de que la auditoría llegue a ser *para el pueblo un instrumento accesible, práctico útil y eficaz*.²⁰

En tercer lugar, las unidades de auditorías internas de los diferentes organismos y demás entidades públicas, a las cuales se asimila la unidad de contraloría social comunitaria, son órganos que, calificados de tales, han sido creados con la función específica y principal del control previo, concomitante y/o posterior de los gastos²¹, ingresos, bienes y de las operaciones que con ellos se realicen.

En cuarto lugar, esta nueva visión de la función contralora prevista en la CRBV -desarrollada en muchas de las leyes y disposiciones sublegales- junto con el ejercicio del derecho de participación han constituido el fundamento de las atribuciones asignadas a la comunidad organizada para controlar la gestión pública *de manera amplia y diversa en diferentes ámbitos del quehacer nacional*²², muy especialmente en materia social y económica; por ejemplo, defensa al consumidor y al usuario, medio ambiente, salud y educación, entre otras.

En quinto lugar, esta amplitud y esta diversidad de atribuciones refieren que la contraloría social comunitaria va más allá de las actividades de control que le son propias, al ejecutar actividades de *vigilancia, supervisión,*

²⁰ ADELINA GONZÁLEZ. "El Deber de Todos es Promover el Cumplimiento de Derechos Constitucionales." En Boletines de Prensa. Pág. 1 de la CGR. Caracas. 2007.

²¹ CGR. Reglamento Interno. Art. 18. G. O. Núm. 36903 de 1/3/00. Resolución Núm. 10000017. Art. 3. 30/4/97. Guía Práctica de los Consejos Comunales. Págs. 70 y 71.

²² MCI. Publicaciones. Febrero 2005. Op. Cit. Pág. 9.

*evaluación y fiscalización*²³ de cuyos resultados surgirán análisis que motivarán una *nueva estructura del Estado*²⁴.

Las frecuentes actividades de control social que la comunidad organizada ejecuta, son de naturaleza distinta a las actividades contraloras de tipo tributario y fiscal, constitutivas del tema de este trabajo, porque emanan de funciones de control atribuidas a los CC por normas legales y sublegales no tributarias ni fiscales; sin embargo, cuando son ejecutadas, debido a las características y a la amplitud que le son propias, pueden conducir a detectar irregularidades tributarias y fiscales cuyo control y cuya verificación pueden competir a los CC.

Todo lo anteriormente expuesto permite aproximarnos a una noción de lo que se ha de entender por control social con la finalidad de ayudar a decantar el contexto específico de los tres distintos de controles: tributario, fiscal y social, sobre los dos primeros se apoya la esencia de este trabajo. Veamos al respecto:

El control social consiste en el conjunto de actividades que las UCS de los consejos comunales – como comunidad organizada- ejecutan aplicando el procedimiento establecido, según el caso concreto, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las normas, principios y requisitos que regulan el manejo, asignación y uso de los recursos financieros y no financieros destinados a la producción de bienes y prestación de servicios para el desarrollo del país y la satisfacción de las necesidades del pueblo.

Este control puede ser ejecutado, individualmente, por cualquier ciudadano y/o ciudadana en ejercicio del derecho de participación ciudadana,²⁵ del principio de la ciudadanía en la gestión pública²⁶ y de cumplimiento del deber²⁷ que les asisten en un Estado democrático de derecho y de justicia.

B. ORIGEN.

Se trata de indagar sobre las razones que han motivado el nacimiento de la función de la contraloría comunitaria. Se alude a dos razones:

²³ ALFREDO LÓPEZ. Contraloría Social Integral y Comunitaria. Pág. 15. Coordinación Regional Contraloría Social Zulia. 2006.

²⁴ HILDA HERRERA BRITO. Manual de Organización de los Consejos Comunales. Pág. 9. LIVEN Editores C. A. Caracas. 2008.

²⁵ CRBV. Arts. 5, 62, 168 y 184.2 y 6. LOCGCF. Art. 24.4.

²⁶ LOCGCF. Art. 25.7.

²⁷ CRBV. Art. 62. Único aparte.

Una primera razón de carácter empírica proveniente del quehacer rutinario convertido en una necesidad real de protección a los intereses del pueblo. En cuanto a la misma, la propuesta de la contraloría social comunitaria *no es novedad*²⁸ alguna porque desde hace muchos años en varios países latinoamericanos también en España y Alemania, las comunidades organizadas han venido solicitando facultad para ejercer actividades de control social debido a la ineficiencia de los organismos públicos competentes y a la desatención a denuncias y reclamos presentados ante las autoridades. De esta realidad vienen emanando inquietudes e iniciativas para tal propuesta; por ejemplo, en Venezuela la *Contraloría Social “El Ingenio”* y la del *“Hospital Universitario de los Andes”*²⁹ creadas a mediados de la década de los 90.

La segunda razón de carácter legal que responde a la formalización normativa de la abstracción de aquella realidad práctica mediante la labor legislativa. Respecto a esta razón la doctrina alude a la *transversalidad*³⁰ constitucional del derecho de participación ciudadana contemplado en varias normas de la Carta Magna vigente, en una de las cuales se imprime la condición de vinculante a las decisiones acordadas en asambleas de ciudadanos y ciudadanas para todos *los órganos del gobierno y el Consejo Comunal respectivo*³¹.

C. MISIÓN.

La misión de la contraloría social comunitaria consiste en la realización de las actividades dirigidas a ejercer el control de la gestión pública de conformidad con el *mandato constitucional*³² y *previsiones legales y sublegales*³³ respecto del derecho de participación ciudadana en lo concerniente al control tributario y fiscal, para la consecución de una evaluación objetiva del cumplimiento de las políticas públicas.

²⁸ MCI. Publicaciones. Febrero 2005. Op. Cit. Pág. 5.

²⁹ MCI. Publicaciones. Febrero 2005. Op. Cit. Págs. 15 y 16.

³⁰ CRISÁLIDA DUPUY O. Op. Cit. Pág. 1.

³¹ HILDA HERRERA B. Op. Cit. Pág. 15.

³² CRBV. Art. 62.

³³ LOCGCF. Art. 75.1. 2. 4 y 6. LOCC. Arts. 33 y 34.2y5. Resolución Núm. 225. Art. 26. G. O. Núm. 38750 de 20/8/07 de la CGR.

D. ORGANIZACIÓN.

La estructura organizativa de la contraloría social comunitaria, o sea, de la Unidad de Contraloría Social como órgano contralor del consejo comunal, no está establecida en norma alguna.

La normativa sublegal y la doctrina respecto a este particular refieren a tres elementos: a) organizativo; por ejemplo, *Unidad de control, equipo contralor y consejo contralor*³⁴, b) cargos; por ejemplo, *contralor, subcontralor, secretario, planificador, asesor legal, asesor técnico, asesor contable y fiscales contralores*³⁵ y c) personal de *contralores sociales*³⁶ seleccionados y electos por la comunidad en asamblea de ciudadanas y ciudadanos.

Ahora bien, sea cual fuere la organización adoptada la misma ha de adecuarla a las exigencias del cumplimiento eficaz de las funciones y de la ejecución de las actividades que la misión requiera. Los miembros integrantes –contralores sociales- de las UCS deben ser seleccionados y electos de acuerdo con los requisitos legales establecidos y de la idoneidad demandada por los problemas, por la realidad de cada comunidad y por las atribuciones asignadas al respectivo consejo comunal.

E. FUNCIONES.

Las funciones de la UCS corresponderán estrictamente a las definidas por la LOCC y por la normativa legal y sublegal de tipo tributaria y fiscal, las cuales atienden, consecuentemente, al contenido de la misión *ut supra* expresada. Las calificaciones de estrictas y consecuentes refieren, en lo que a este trabajo concierne, a que no se considerarán aquellas funciones de control tributario, fiscal y social; por ejemplo, fiscalización, coordinación, averiguación, inspección, supervisión, vigilancia, investigación y determinación, entre otras, que competen al amplio ámbito de la contraloría social comunitaria contempladas en las ya referidas clases de leyes y en las leyes que se están últimamente promulgando.

³⁴ CRISÁLIDA DUPUY O. Op. Cit. Pág. 3.

³⁵ MCI. Publicaciones. Febrero 2005. Op. Cit. Pág. 15.

³⁶ CRISÁLIDA DUPUY O. Op. Cit. Pág. 3.

La normativa legal tributaria –COT, LSENIAT³⁷, LISR, LOA, entre otras- no atribuye expresamente funciones de control tributario a las UCS mientras que la de carácter sublegal –Providencia Núm. 890 del SENIAT³⁸- al desarrollar el control tributario según el respectivo ordenamiento legal tributario y de conformidad con el control de la gestión pública como manifestación del derecho de participación de nivel constitucional, califica *de facultades* las posibles funciones y las atribuye a las comunidades organizadas, es decir, a los consejos comunales.

La normativa legal fiscal –LOCGCF- tampoco de manera expresa atribuye funciones de control fiscal a las UCS mientras que la de nivel sublegal –Resolución Núm. 225- a las posibles funciones las califica de *labores de control fiscal sobre la gestión pública*³⁹ que la ciudadanía realiza con base en el derecho constitucional de participación, es decir, no las califica de funciones ni de facultades, y al aludir a las UCS de los CC lo hace para mencionar la labor de *verificar*⁴⁰ la utilización de los recursos, en el contexto del control social y no del control fiscal.

Las acotaciones respecto a la carencia de una formal asignación de funciones a las UCS de los Consejos Comunales, imponen a examinar con cierto detalle los instrumentos legales y sublegales de tipo tributario y fiscal, antes mencionados, con el objeto de precisar las funciones que, en nuestra opinión, se derivan de los primeros y se expresan en los segundos atribuyéndolas a tales entes contralores comunitarios con las denominaciones señaladas, *ut supra*, así:

1. *Verificar el cumplimiento de los deberes formales tributarios*⁴¹.
2. *Requerir información a los contribuyentes*⁴².
3. *Verificar las declaraciones de los contribuyentes o responsables*⁴³.
4. *Sustanciar expedientes tributarios*⁴⁴.

³⁷ LSENIAT. G. O. Núm. 37320 del 8/11/01.

³⁸ SENIAT. PROVIDENCIA Núm. 890. Arts. 1 y 3. G. O. Núm. 38840 de 28/12/07.

³⁹ RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 28.

⁴⁰ RESOLUCIÓN Núm. 225 Art. 28.7

⁴¹ PROVIDENCIA Núm. 890. Arts. 1 y 3 en concordancia con el COT. Arts. 99-107 y 145.

⁴² PROVIDENCIA Núm. 890. Art. 3.

⁴³ PROVIDENCIA. Núm. 890. Arts. 1 y 3 en concordancia con el COT. Arts. 99.4, 103 y 172.

⁴⁴ PROVIDENCIA Núm. 890. Art. 3 en concordancia con el COT. Arts. 99-107 y 172-176.

5. *Reajustar los datos cuantitativos para formular reparos tributarios*⁴⁵.
6. *Ejercer el control fiscal de la gestión pública*⁴⁶
7. *Solicitar informes, recaudos, documentos y cualquier información sobre recursos financieros y su administración*⁴⁷.
8. *Solicitar la programación y ejecución de eventos en materia de control fiscal*⁴⁸.
9. *Evaluar los resultados de las actividades ejecutadas en materia de control tributario y fiscal*⁴⁹.
10. *Participar en el proceso de definición y control de la gestión pública*⁵⁰

F. PRINCIPIOS Y VALORES.

A continuación se mencionan, separadamente, algunos de los principios y valores que, en nuestra opinión, como mandatos se contemplan, desde el nivel constitucional hasta el nivel sublegal, con la finalidad de crear conciencia ciudadana, de promover, fortalecer y mantener la idoneidad y probidad del contralor social comunitario que participe en la planificación, programación y ejecución de actividades derivadas de las funciones de control tributario y fiscal para, por una parte, controlar la gestión pública conforme al ejercicio del derecho de participación ciudadana según lo previsto constitucional y legalmente y, por la otra, contrarrestar los vicios de la corrupción y la burocracia inoficiosa.

Principios: Corresponsabilidad, transparencia, honestidad, eficiencia, eficacia, equidad, seriedad, calidad, cumplimiento, legalidad, exactitud, economía, imparcialidad, celeridad, objetividad, oportunidad, cooperación, apoliticismo partidista, carácter técnico, participación, veracidad, rendición de cuentas, capacidad financiera, independencia presupuestaria, entre otros.

⁴⁵ LOCGCF. Arts. 86.4 y 5, 95 y 96. COT. Art. 172. PROVIDENCIA Núm. 890. Arts. 1 y 3.

⁴⁶ LOCGCF. Art. 75. 4 y 6. RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 26.

⁴⁷ LOCC. Arts. 33 y 34.2y5. RESOLUCIÓN Núm. 225. Arts. 13.1 y 28.1y 7.

⁴⁸ RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 31.

⁴⁹ LOCC. Arts. 33 y 34.2y5. RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 28.5

⁵⁰ CRBV. Arts. 62 y 168. LOCC. Art. 33 34.2y5. LOGRCF. Art. 75.4 y 6. RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 28.

Valores: La vida, la libertad, la igualdad, la justicia, la paz, la solidaridad, el bien común, el imperio de la ley, la ética, el pluralismo político, la preeminencia de los derechos humanos, la democracia, la responsabilidad social, entre otros.

G. AUTONOMÍA.

La función contralora inspira por su naturaleza carácter de autonómica y, por eso, con tal cualidad se concibe constitucional y legalmente la contraloría social comunitaria, sea órgano o función; contrariamente, sería una función sin justificar el órgano (UCS) a través del que se cumple porque podría suponer la prevalencia de la connivencia o, al menos, de ilimitada tolerancia.

Si se reflexiona, en breve, sobre las causas reales, las circunstancias incidentes y las finalidades que motivan el origen y la creación de la contraloría social comunitaria, se puede apreciar que no son exactamente las mismas que originaron a las instituciones tradicionales de control, es decir, sí existe cierta similitud entre ambas en cuanto a sus orígenes; pero, no lo suficiente para adosarle a la UCS una autonomía con la amplitud y el sentido que la ley la concede a aquéllas. Ahora bien, la facultad de la UCS de realizar los controles tributario y fiscal hacen pertinente señalar que el orden jurídico nacional contempla las autonomías que se mencionan a continuación: “*administrativa, funcional y organizativa*”⁵¹, “*financiera y técnica*”⁵², y “*normativa*”⁵³.

Conceptuada la autonomía del organismo público de control con la diversidad y la significación establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano, como antes reseñado, podría decirse que la autonomía de la contraloría social comunitaria reviste cierta peculiaridad. En efecto, la autonomía de los organismos contralores públicos se fundamenta en la disponibilidad de adecuados recursos intelectuales, presupuestarios, administrativos y técnicos que les permitan cumplir las funciones contraloras ceñidos a la legalidad y a otros principios sin enajenar su

⁵¹ CRBV. Art. 287.

⁵² CRBV. Art. 317.

⁵³ LOCGCF. Art. 3.

independencia decisoria mientras que la autonomía de los órganos de control social comunitario, se basa en la fortaleza ciudadana de los contralores sociales quienes *libremente elegidos en asamblea comunitaria, están prestos a servir voluntariamente*⁵⁴ con probidad e idoneidad en búsqueda de una recta gestión pública mediante la adopción y la aplicación de adecuada organización y de flexibles procedimientos, respectivamente, creada y elaborados por los miembros de la UCS de conformidad con la ley y la realidad comunitaria para lograr la funcionalidad requerida, ciñéndose a la legalidad y demás principios.

H. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

La fundamentación jurídica de la atribución de funciones de control tributario y de control fiscal a la UCS, órgano contralor de los consejos comunales, es de rango constitucional por constituir el Art. 62 su norma rectora alrededor de la cual *otras normas constitucionales*⁵⁵ coadyuvan a profundizar la verdadera esencia y ampliar la significación del *derecho de participación ciudadana*, esto es, de la democracia participativa de la cual una de sus manifestaciones es el control de la gestión pública.

De orden legal: las normas contempladas en LOCGCF y LOCC, y por remisión de la Providencia núm. 890 algunas normas del COT y la LSENIAT.

De orden sublegal: La Resolución núm. 225 de la CGR y la Providencia núm. 890 del SENIAT.

Otras normas: en atención a la similitud funcional existente entre las UCS y las UAI contempladas en la LOCGCF⁵⁶, algunas normas de otros instrumentos jurídicos que regulan, de cierta manera, *funciones de control tributario*⁵⁷ y funciones de control fiscal de las UAI, son aplicables a las UCS; por ejemplo, el Reglamento Interno de la Contraloría General de la República (RICGR)⁵⁸.

⁵⁴ LOCC. Arts. 11, 12, 13, 15.4y9, 33 y 34.2y5.

⁵⁵ CRBV. Arts. 2, 3, 5, 6, 62, 70, 128, 141, 158, 168, 178, 184 y 299.

⁵⁶ LOCGCF. Art. 26.4

⁵⁷ LOCGCF. Art. 86.4 y 5.

⁵⁸ RICGR. Art. 18.

I. MATERIA ESPECÍFICA OBJETO DE CONTROL.

La Contraloría Social Comunitaria como órgano contralor del Consejo Comunal tiene un amplio y variado espectro de funciones de control, destinadas a recabar información cuantitativa y cualitativa sobre el control de la gestión pública que permita coadyuvar a su verificación y evaluación. Esta afirmación la corrobora la apreciable atribución de funciones de **control social** a través de la mayoría de leyes últimamente promulgadas en materia económica, social, administrativa y otras de naturaleza afin. Lo expresado lleva a la conveniencia de especificar, con la mayor precisión posible, la materia objeto de control tributario y de control fiscal por las UCS. Estas dos clases de controles que son, respectivamente, atribuidos a las UCS por la Providencia 890 del SENIAT en concordancia con el COT y la Resolución 225 de la CGR acorde con la LCGCF y analizados en las Partes II y III, representan una pequeña porción del control total que se realiza sobre la gestión pública.

El control tributario se concreta a la *verificación de los deberes formales conforme a lo establecido en el COT*⁵⁹ y el control fiscal se concreta a la constatación de la *utilización, manejo y custodia de fondos que integran el patrimonio público*⁶⁰, cumpliendo así el mandato constitucional de controlar la gestión pública como una de las manifestaciones del derecho de participación ciudadana.

Estas actividades contraloras que la UCS ejecuta en la jurisdicción geográfica del consejo comunal del que es su órgano contralor, afectan las operaciones tributarias y fiscales que en dicho espacio el consejo comunal y los organismos públicos nacionales, estatales o municipales realicen directa o indirectamente. Consecuencialmente, no se consideran otras clases de control que la UCS pudiese realizar sobre cualquier materia u operación debido a ser ajenas al propósito de este trabajo. Efectivamente, la UCS tiene atribuidas funciones de control social en cuyo cumplimiento puede detectar irregularidades tributarias y fiscales respecto a las cuales

⁵⁹ PROVIDENCIA 890. ART. 3.

⁶⁰ RESOLUCIÓN 225. ARTS. 13.2, 17, 19, 28.3,4 y7.

pueda tener competencia y en consecuencia controlar; luego, a los efectos de este trabajo, interesan los dos últimos controles, no así el control social.

J. CAPACITACIÓN GENERAL.

La comunidad organizada –consejos comunales- específicamente las UCS, a través de sus contralores sociales, debe poseer la necesaria y suficiente capacitación general y especial en materia tributaria y fiscal para cumplir idónea y eficientemente las funciones de control legalmente atribuidas. Las capacitaciones especiales en materia tributaria y fiscal se plantean, respectivamente, en las Partes II y III mientras la general se expone a continuación.

En materia tributaria y fiscal el contralor social debe dominar las definiciones, instituciones y demás categorías básicas de estas dos especialidades a fin de disponer de los conocimientos suficientes que satisfagan los requerimientos para desarrollar una labor contralora transparente, idónea, positiva y adecuada a las expectativas creadas en función de positivos resultados del control de la gestión pública ejecutado por la comunidad organizada.

Efectivamente, si los contralores sociales conocen y dominan, **por una parte**, los significados estrictamente tributarios de la relación jurídica tributaria *lato sensu*, es decir, de las variadas vinculaciones entre *derechos y obligaciones*⁶¹ tributarias del Estado y de los contribuyentes, respectivamente, y de la obligación tributaria como *vínculo de carácter personal*⁶², podrán: -establecer la vinculación y las diferencias entre ambas relaciones, -entender el papel del sujeto activo como acreedor y del sujeto pasivo como contribuyente tributario, -comprender lo que el hecho imponible es, el por qué, el cómo y el cuándo se genera tal hecho, -discernir sobre los ilícitos tributarios cuando se incumpla la obligación tributaria, muy especialmente los ilícitos tributarios formales y sus sanciones tributarias por incumplimiento de los deberes formales y, también, -tener nociones aceptables sobre las clases de tributos, la determinación de la obligación tributaria y los principios tributarios; **por la otra**, la significación fiscal de los

⁶¹ EFRAÍN SANMIGUEL S. Diccionario de Derecho Tributario. Pág. 612. 1ª Edición. Editorial LizcaLibros, C. A. Valencia. 2006.

⁶² COT. Art. 13.

recursos públicos respecto a su pertenencia al pueblo, a su administración de *manera directa por el pueblo al asignárselos mediante diversas fuentes y modalidades*⁶³ a los consejos comunales o de manera indirecta a través de *los órganos y entidades públicas, sociedades de cualquier naturaleza, fundaciones, asociaciones civiles y personas naturales o jurídicas*⁶⁴, y a su asignación correcta, uso adecuado y manejo transparente; y, **finalmente**, las nociones elementales sobre *conceptos, órganos, normas, categorías, procedimientos y principios*⁶⁵ presupuestarios, contables y de auditoría manejados, respectivamente, por la Oficina Nacional de Presupuesto, por la Oficina Nacional de Contabilidad y por la Unidad de Auditoría Interna. Se ha de enfatizar en lo que respecta a la UAI cuyas funciones de control interno desarrolla en coordinación con las funciones de control externo realizadas por órganos de la CGR sobre órganos y entidades⁶⁶ cuyas razones funcionales son muy similares, y por ello asuntos de especial interés para la UCS.

Lo brevemente expuesto proporciona al contralor social un conjunto de conocimientos generales que le facilitan complementar los especiales y dominar el contexto en el cual cumple funciones contraloras.

K. “SUJETO CONTRALOR EXTRAÑO”.

El contralor social comunitario desempeña dos roles: **Uno, fiscal**, es decir, funcionario del SENIAT como fiscal tributario al ejecutar actividades de control sobre la recaudación de tributos de los contribuyentes y **otro, contralor**, es decir, funcionario de la CGR como contralor fiscal al ejecutar actividades de control sobre el cumplimiento de la asignación, uso y manejo de los recursos financieros, según el destino establecido legalmente.

Si estos roles funcionales han sido tradicionalmente desempeñados por funcionarios públicos, integrantes de Organismos del Estado creados con el objeto de recaudar tributos y controlar el uso de los recursos financieros, despierta interés la institucionalización de comunidades organizadas para

⁶³ LOCC. Art. 47.

⁶⁴ LOCGCF. Art. 9

⁶⁵ DRVFLR. LOA F. Arts. 9, 121, 132 y 134. G. O. N° 5891 Extraordinario de 31/7/08.

⁶⁶ LOCGCF. Art. 9 y LOAF. Art. 6.

cumplir similares roles, atribuyéndoseles funciones de *control de la gestión pública*⁶⁷ en la que se subsumen el *control tributario*⁶⁸ y el *control fiscal*⁶⁹.

Esta visión del rol de la contraloría social comunitaria ha inducido, en el contexto de este trabajo, a calificar de “**contralor extraño**” al contralor social comunitario. Efectivamente, el contralor social comunitario es electo libremente por la comunidad atendiendo a sus conocimientos y preparación como miembro de la UCS del consejo comunal su órgano contralor sin facultades sancionatorias, presta o *coadyuva gratuitamente*⁷⁰ con sus servicios, carece del carácter de funcionario público y pareciera, en consecuencia, no encuadrar en la normativa tributaria para actuar como funcionario fiscal tributario del competente *sujeto activo de la obligación tributaria*⁷¹, pues aunque esta norma 18 nada establece sobre condición alguna para ser funcionario tributario, otras normas⁷² de la ley tributaria rectora al referirse a tal funcionario, evidencian el profesionalismo y la capacitación técnica que deben caracterizarlo, afirmación verificable a través de disposiciones contempladas en la LSENIAT⁷³ y Resolución 32 del Seniat⁷⁴. Esto corrobora el carácter de no funcionario público del contralor social comunitario quien, por ello, no deja de ostentar facultades asignadas para realizar actividades de control tributario

La inclusión en el COT de algunas normas que desarrollen el derecho de participación ciudadana tal y como las previstas en la LOCGCF, se considera pertinente a los fines de cumplir el mandato constitucional de darle sustento legal al precitado derecho.

L. RECHAZO.

Como se mencionara en el literal “**A**” **CONCEPTUALIZACIÓN**, en su párrafo segundo, la suerte de la contraloría social comunitaria se define y corre en función de lo que acontezca con el consejo comunal; en efecto,

⁶⁷ CRBV. Art. 62.

⁶⁸ PROVIDENCIA. 890. Considerando 2º y Art. 1.

⁶⁹ RESOLUCIÓN Núm. 225. Art. 26.

⁷⁰ PROVIDENCIA NÚM. 890. Art. 1 y RESOLUCIÓN NÚM. 225. Arts. 1, 9 y 28.3 en concordancia con la LOCC Arts. 12 y 13.

⁷¹ COT. Art. 18 y LOCGRCF. Arts. 75.1.2.4 y 76 en concordancia con la RESOLUCIÓN NÚM. 225. Arts. 1, 9 y 28.2.

⁷² COT. Arts. 121.13.14 y 17, 124, 128, 139, 161.2, 162, 181, 183g, 191.10, 200.7, 209.5, 208 y 212.5.

⁷³ LEY DEL SENIAT. Arts. 4.37, 18, 20 y 21.

⁷⁴ RESOLUCIÓN 32. Arts. 17.2 y 3, 66.6 y 67.3. G. O. 4881 de 29/3/95.

si éste último es aceptado, apoyado, eliminado o rechazado igualmente sucederá, orgánica y funcionalmente, con la contraloría social. En este orden de ideas es pertinente, por una parte, destacar el hecho cierto que, con anterioridad a la puesta en vigencia de la ley de los consejos comunales, se promulgaron normas de nivel legal y sublegal destinadas a desarrollar el derecho constitucional de la participación ciudadana *de conformidad con el mandato contemplado en varias de sus normas*⁷⁵ cuya interpretación, en nuestra opinión, careció de lo esencial al preterir la condición autónoma del pueblo organizado al ejercer tal derecho cuando se trata de comportarse como ente contralor de la gestión pública, originándose por ello la reforma de leyes contentivas de tales normas o de la anulación de éstas al entrar en vigencia la primera ley de los consejos comunales, lo que indica que esta pertinencia reviste carácter histórico y, por la otra, hacer referencia a los rechazos de que ha sido objeto el consejo comunal, aplicables indubitadamente a la contraloría social no sólo por la conexidad antes señalada sino, también, por las extensivas, intempestivas y oportunas actividades de control que pudiesen ser realizadas por la comunidad.

Entendido el rechazo como aquella actitud, criterio, opinión o posición mediante la cual se manifiesta o se argumenta resistencia o inaceptación por ilegal o inconveniente la creación o el funcionamiento de estas organizaciones sociales populares, se puede observar la alegación de tres tipos de rechazos: el fáctico, el legal y el doctrinario.

Rechazo fáctico tiene lugar cuando al realizarse los trámites administrativos con la finalidad de crear y *revestir de personalidad jurídica al consejo comunal en cuya estructura organizativa se contempla la UCS*⁷⁶, los funcionarios competentes obstaculizan directa, indirecta o subrepticamente el cumplimiento de los requisitos legales por parte de usuarios interesados a quienes le retardan los trámites, no le informan sobre los requerimientos y hasta les exigen recaudos no establecidos.

Rechazo legal se produce cuando: a) instrumentos *legales o sublegales al crear, definir y regular consejos comunales o contralorías sociales*

⁷⁵ CRBV. Arts. 62, 70, 168, 179 y 184.

⁷⁶ LOCC. Arts. 17, 33 y 34.2y5.

*comunitarias*⁷⁷, omiten, a través de sus normas, la autonomía organizativa y funcional que deben caracterizar una institución contralora y a la que, algunas veces, someten bajo su dependencia y b) por la *inconstitucionalidad e ilegalidad*⁷⁸ de la norma que crea, define o regule estas instituciones; por ejemplo, Arts. 2, 4.1 y 6 de la primera Ley de los Consejos Comunales.

Rechazo doctrinario es aquella no aceptación de los consejos comunales y de las contralorías sociales comunitarias que, se construye, por una parte, de la interpretación doctrinaria de la normativa legal que, con visos de inconstitucionalidad, rigen la creación, organización y funcionamiento de estas instituciones nuevas de origen y carácter popular y, por la otra, de los análisis de normas constitucionales y legales, también de jurisprudencia, que regulan la creación, organización y funcionamiento de la institucionalidad político-administrativa del Estado y su distribución territorial, especialmente, de aquellos organismos públicos vinculados estrechamente con las precitadas e incipientes instituciones populares, por razones de sus funciones y objetos. Ha de añadirse que la argumentación a favor de esta clase se rechazo tiene como basamento dos instituciones: Una de carácter público: el municipio y la otra de carácter popular: el consejo comunal de cuya estructura organizativa forma parte la UCS. Del análisis a estas dos instituciones deviene la inconstitucionalidad de algunas de sus normas reguladoras, así: mientras el municipio constituye la unidad política primaria en la organización de la nación cuando se habla doctrinariamente de la distribución vertical del poder en el territorio y le compete la *incorporación de la participación ciudadana al proceso de definición, ejecución, control y evaluación de la gestión pública*⁷⁹, el consejo comunal surge como la *instancia primaria para el ejercicio del poder popular que incluye la participación ciudadana, a través de la asamblea de ciudadanas y ciudadanos*⁸⁰.

⁷⁷ LOPPM. Arts.112, 113 y 114. G. O. Núm. 38421 de 21/4/06. LCLPP. Arts. 4.1, 8 y 10. G. O. Núm. 37463 de 12/6/02. OCSC en la mayor parte de sus Arts. G. M.MBL. N° 2549-1 de 7/10/04. RESOLUCIÓN Núm. 225. Arts. 9, 12, 13.4 y 6, y 28.2y3.

⁷⁸ ALLAN R. BREWER-C. Introducción General al Régimen del Poder Público Municipal. Págs. 32 y 55 en Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Colección Textos Legislativos N° 34. 3ª Edición corregida y aumentada. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007.

⁷⁹ CRBV. Arts. 62 y 168.

⁸⁰ LOCC. Arts. 2, 20, 23.8 y 33 Único aparte.

El carácter de instancia primaria que la ley atribuye al consejo comunal obedece a uno de los rasgos esenciales de la democracia directa, participativa y protagónica, el empoderamiento del pueblo devolviéndole el poder para que en su condición de sujeto constituyente ejerza, a plenitud, sus derechos y sus deberes dentro de la legalidad, sin sometimiento alguno al poder constituido.

Mediante esta breve semblanza sobre la contraloría social comunitaria, como órgano contralor y función contralora del consejo comunal, se pretende hacer conocer sus aspectos esenciales que permitan entender el por qué, el cómo, el cuándo y el para qué de la asignación de atribuciones de control tributario y de control fiscal a la comunidad organizada.

II. CONTROL TRIBUTARIO.

El control tributario, en la pequeña cuota, atribuido⁸¹ a las UCS constituye el asunto principal de análisis a exponer a continuación debido a tratarse de una función clave para ayudar a mantener el funcionamiento y a evitar la desviación del sistema tributario como parte integrante del gran sistema Administración Pública. La función de control tributario, como facultad asignada a la comunidad organizada, exige, jurídicamente, especiales cuidado, detalle y precisión. Consecuente con tales exigencias, esta función contralora por parte de las UCS será la guía para incursionar en una dual realidad: la teórica conformada por disposiciones normativas atributivas y la práctica signada por la ejecución de actividades que nos permitan intuir y reflexionar con alguna objetividad lo que ha acontecido, está aconteciendo y pudiese acontecer en cuanto a tan importante participación del pueblo en asuntos públicos⁸².

Las facultades contraloras de tipo tributario que se atribuyen a las UCS pueden provenir de las tres fuentes normativas siguientes: A) Control tributario asignado por normas tributarias, B) Control tributario emanado de normas fiscales y C) Control tributario deducido de la LOCC cuyas normas por no ser de naturaleza tributaria ni fiscal, nos llevan a calificarlo de **control**

⁸¹ PROVIDENCIA 890. Arts. 1 y 3.

⁸² CRBV. Arts. 62 y 184. 2 y 6

tributario residual, en el contexto de este trabajo. Como se observará, un mismo tipo de control derivado de fuentes legales, un poco disímiles pero complementarias, demanda exposición clara y precisa, tarea a ser cumplida mediante el análisis de la normativa tributaria contenida en la CRBV, COT, LOGCF, LOCC, LSENIAT, PROVIDENCIA N° 890 DEL SENIAT Y RESOLUCIÓN 225 DE LA CGR.

Previo al abordaje del control tributario a cargo de las UCS, son pertinentes dos acotaciones: 1ª Manifestar que soy absolutamente del criterio a favor de la autonomía del Derecho Tributario; en consecuencia, utilizo las expresiones “acto tributario” y “expediente tributario” en lugar de “acto administrativo” y “expediente administrativo”, respectivamente, y 2ª expresar una noción sobre lo que se entiende por control tributario a fin de facilitar la orientación en el desarrollo de esta segunda parte del trabajo. Veamos:

El control tributario puede entenderse como el conjunto y variadas actividades contraloras que se realizan de acuerdo al tipo de procedimiento legalmente aplicable al caso concreto y por la autoridad competente, con la finalidad de verificar, investigar y determinar el acatamiento exacto, veraz y oportuno del cumplimiento por los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria y demás relaciones jurídicas tributarias a fin de evitar, corregir y sancionar cualquier ilicitud tributaria así como velar por la eficiente, exacta y oportuna recaudación de los tributos previstos durante un período determinado.

A. CONTROL TRIBUTARIO ATRIBUIDO MEDIANTE NORMAS TRIBUTARIAS.

El control tributario atribuido al consejo comunal, a través de la UCS, se analiza mediante todos los elementos posibles y afines que permitan profundizar y ponderar las actividades contraloras que sean realizadas en esta importante materia, prestando particular atención a dos instrumentos fundamentales para una labor de control: **el procedimiento de verificación y el expediente tributario.**

a. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

El basamento jurídico de las facultades de control tributario de las UCS, está constituido por todas aquellas normas atributivas de tipo tributario y afines contempladas en la CRBV, COT, LSENIAT y PROVIDENCIA N° 890 DEL SENIAT. Se tomarán de dichos instrumentos aquellas disposiciones que, directa o indirectamente, se vinculen con la organización, capacitación y operatividad de las UCS para que ejecuten actividades contraloras destinadas a ponderar la justa distribución de las cargas tributarias según las capacidades económicas⁸³ de los contribuyentes y necesidades sociales a satisfacer.

b. REQUISITOS.

La UCS tiene que cumplir las exigencias legales establecidas para poder ejecutar las actividades de control tributario derivadas de las funciones atribuidas. Estas exigencias se refieren a la formalidad legal del registro y a la capacitación de sus integrantes para ejercer el rol de contralores. El registro⁸⁴ del consejo comunal se realiza por ante el órgano competente del Ministerio del Poder Popular para las Comunas y Protección Social, satisfecha tal formalidad el mismo tiene la cualidad de ser sujeto de derechos y deberes porque ha adquirido personalidad jurídica. La capacitación⁸⁵ de los voceros y de las voceras que hayan sido electos o electas integrantes de la UCS, es una tarea muy importante que abarca la preparación a dos niveles: uno general y otro específico, contemplados tanto en el control tributario como en el fiscal, en este trabajo.

c. FUNCIONES CONTRALORAS.

Mediante acto tributario contenido en la Providencia 890, el SENIAT atribuye tres funciones de control tributario⁸⁶ a las

⁸³ CRBV. Art. 316

⁸⁴ LOCC. Arts. 17.1y 2 y 57.2.

⁸⁵ LOCC. Arts. 25.10 y 57.4. RESOLUCIÓN N° 225. Art. 28.1.4 y 6. PROVIDENCIA N° 890. Art. 2 y 3.

⁸⁶ PROVIDENCIA 890. Arts. 1 y 3.

comunidades organizadas en consejo comunal el que las realiza a través de la UCS, su órgano de control interno, a saber: 1) Verificación de los deberes formales a fin de determinar su cumplimiento o incumplimiento, 2) requerimiento de información a los contribuyentes con la finalidad de conocer el caso concreto, objeto de control y 3) sustanciación del expediente tributario, instrumento fundamental para hacer posible, por una parte, una labor contralora eficiente, precisa y justa y, por la otra, la constatación de la calidad, la veracidad, la exactitud y la credibilidad de dicha labor.

Estas tres clases de funciones junto con las actividades que de ellas se derivan, se han de interrelacionar con categorías afines del COT para llevar a cabo la labor de control sobre el caso del cual se trate; por que, efectivamente, se trata de funciones contraloras atribuidas a través de normas sublegales cuyos aspectos sustanciales y procedimentales para definir y resolver el caso objeto de control, están establecidos en el COT.

d. DEBERES FORMALES.

El control tributario de los deberes formales tributarios impone a los miembros de la UCS, por una parte, saber que el deber formal tributario responde a una obligación que la norma tributaria establece y dirige a funcionarios, contribuyentes, responsables o terceros⁸⁷ para que la cumplan de acuerdo con sus competencias o deberes y, por la otra, orientar los análisis de los casos en base a las normas sustantivas relacionadas con el enunciado y el incumplimiento de los deberes formales⁸⁸, y a las normas adjetivas reguladoras del procedimiento de verificación.⁸⁹

Los deberes formales se enuncian con claridad y precisión de manera que el interesado goza de seguridad jurídica porque le es fácil saber cuando los incumple y las sanciones previstas.

⁸⁷ COT. Arts. 25, 145 y 172.

⁸⁸ PROVIDENCIA 890. Arts. 1 y 3. COT. Arts. 99-107.

⁸⁹ PROVIDENCIA. 890. Arts. 1 y 3. COT. Arts. 172-176.

En términos generales, los deberes formales se manifiestan mediante el cumplimiento de las siguientes actividades:⁹⁰ ejecutar trámites, instrucciones, diligencias y órdenes; presentar libros, informaciones, datos, documentos y declaraciones; y permitir la realización de controles, inspecciones y fiscalizaciones por las autoridades competentes.

e. ILÍCITOS FORMALES.

Es importante para el contralor social saber que el COT define el ilícito tributario como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias y contempla cuatro tipos diferentes de ilícitos tributarios:⁹¹ 1) los formales, 2) los materiales, 3) los sancionados con pena restrictiva de libertad y 4) los relacionados con especies fiscales y gravadas; y que sólo está facultado para controlar los ilícitos formales porque son los causados por el incumplimiento de deberes formales para cuya incipiente averiguación, la ley tributaria ha diseñado el procedimiento de verificación, y no otro.

Ha de tenerse presente, esta diferenciación no responde a una separación entre delitos como si se tratara de compartimientos estancos; particularmente, en la mayoría de la comisión de ilícitos otros a los formales, por lo general, se incumplen algunas formalidades. En principio, el COT en ocho artículos⁹² establece treinta y ocho ilícitos formales que corresponden por su naturaleza a los denominados delitos de peligro y mediante normas en blanco⁹³ con sanciones previstas y en concordancia con el Art.99.8, remite a leyes tributarias la respectiva estructuración de supuestos de las posibles violaciones constitutivas de ilícitos formales; sin embargo, una verificación, no exhaustiva, a los referidos artículos tomando en consideración el verbo rector, el sujeto activo y la naturaleza de la conducta ilícita, la cantidad de ilícitos formales es de ochenta y ocho.

⁹⁰ COT. Arts. 99, 145 y 146.

⁹¹ COT. Art. 80.

⁹² COT. Arts. 100-107.

⁹³ COT. Art. 107

Esta realidad debe ser conocida y analizada por el contralor social en procuras de eficiencia cuando cumpla funciones de control tributario.

f. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN.

Es un instituto procesal de tipo tributario cuya aplicación ha generado posiciones doctrinarias controversiales entre quienes lo han estudiado y utilizado, hasta considerarlo inconstitucional. Cuestionamiento éste que torna imperativo examinarlo con cuidado porque se trata de un Instrumento procesal de especial importancia para elaborar e impartir justicia por mandato constitucional,⁹⁴ y al que los contralores sociales deben conocer y dominar a perfección. Efectivamente, la administración tributaria es expresión de las potestades de sus órganos, ejercidas por sus titulares a través de actos tributarios resultantes de la práctica del procedimiento tributario legalmente establecido, según el ilícito tributario cometido y el tipo de sanción aplicable al caso concreto, ya sea en sede tributaria o en sede judicial⁹⁵ en atención a su competencia.

Esta apreciación da imperatividad al análisis del procedimiento de verificación⁹⁶ en su esencia y al detalle; y, en breve, a través de los diecinueve aspectos seleccionados que a continuación se examinan.

1. Como definirlo y entenderlo.

Si en sentido general, el procedimiento se entiende como la forma de hacer una cosa o de cumplirse un acto,⁹⁷ y limitándolo al contexto de este trabajo, entonces:

El procedimiento de verificación tributaria puede definirse como el instrumento procesal breve y sumario, diseñado con el objeto de regular la manera de realizar las actividades,

⁹⁴ CRBV. Art. 257.

⁹⁵ COT. Arts. 148 y 149.

⁹⁶ COT. Arts. 172-176.

⁹⁷ EDUARDO J. COUTURE. Vocabulario Jurídico. Pág. 591. 3ª Edición actualizada. Editorial B de F Ltda.. Buenos Aires. 2004.

diligencias y actos necesarios para revisar y/o examinar las informaciones, documentos y demás recaudos que permitan comprobar: a) veracidad de los deberes formales tributarios cumplidos por los contribuyentes o responsables⁹⁸ y b) existencia de coherencia y armonía en los datos y las informaciones de las declaraciones tributarias presentadas por los mismos sujetos.

Esta definición se redacta con cierta especificidad a fin de excluir lo concerniente a los deberes “a secas” del agente de retención y del agente de percepción debido a no constituir materia expresa legalmente atribuida a la UCS cuando versa sobre deberes materiales y, además, mantener la distinción entre verificación y fiscalización que como procedimientos tributarios tienen, respectivamente, sus fundamentos en la certidumbre o lo conocido que conduce a la comprobación de la existencia de la obligación tributaria y su cuantía⁹⁹ y en la incertidumbre o lo desconocido que conduce a la investigación sobre tales existencia y cuantía.

2. Su finalidad.

El actual procedimiento de verificación era, en sus inicios, una sencilla facultad¹⁰⁰ de la autoridad administrativa del impuesto sobre la renta, contemplada en la ley de la materia, con la finalidad de constatar los datos contenidos,¹⁰¹ con matices de eximente, en las declaraciones de los contribuyentes, sirviendo, de esta manera, de una especie de procedimiento breve, sumario y determinativo oficioso.

A posteriori, la normativa contentiva de la precitada facultad va experimentando cambios gracias a la labor jurisprudencial

⁹⁸ COT. Arts. 22-29

⁹⁹ CARLOS. WEFER H. La Verificación y los Derechos de los Contribuyentes en el Procedimiento Penal Tributario. Pág. 324. En VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Editorial Torino. Asociación de Derecho Tributario. A. V. D. T. Caracas. 2004.

¹⁰⁰ FÁTIMA DÍAZ S. Op. Cit. Pág. 283. TRIBUNAL SUPERIOR PRIMERO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (TS1CT). Caso “Sucesión Santiago González Molero”. Sentencia 9. III. Consideraciones para Decidir. Pág. 32. De 11/8/83.

¹⁰¹ CSJ-SPA. Sentencia 1705 de 20/6/96. Fundamentos de la Apelación. IV. 1º y 2do. Párrafo.

que se manifiestan en la LISR y, luego, acelerada su evolución debido a su traslado al COT cuyas frecuentes y diversas reformas, la perfilan como una manera de resolver ciertos asuntos tributarios de escasa complicación hasta surgir la conveniencia de estructurar un procedimiento que se denominó **Procedimiento de Verificación** contenido en el COT de 2001.¹⁰²

En atención a lo expuesto aquella inicial finalidad se amplió al extender la verificación al cumplimiento: a) de los deberes formales previstos en el COT y en cualquier disposición tributaria y b) de los deberes de los agentes de retención y de percepción que se examinan *ut infra*. La finalidad del procedimiento culmina con la emisión de un acto tributario: la resolución¹⁰³ prevista de conformidad con los resultados de comprobar: el cumplimiento del deber formal, la existencia del tributo y la cuantía o monto del tributo. Esta extensión de la facultad de verificación implica que este procedimiento va a ser utilizado, de manera directa, en la persecución¹⁰⁴ y determinación de ilícitos formales y, de modo indirecto, en la persecución y determinación de ilícitos materiales debido a la alta e indubitable conexidad entre los deberes formales y los deberes materiales, en la mayoría de los casos, cuando se trata de la comisión de ilícitos materiales.

3. Lugares de verificación.

Se relaciona con los sitios establecidos por la ley donde se han de realizar los actos contemplados en el procedimiento según el caso concreto. Estos lugares¹⁰⁵ son dos: La sede de la Administración Tributaria y, previa autorización, el establecimiento del contribuyente o responsable.

¹⁰² COT. Arts. 172-176.

¹⁰³ COT. Art. 175

¹⁰⁴ CARLOS E. WEFTE H. Op. Cit. Pág. 305.

¹⁰⁵ COT. Art. 172 Parág. Único.

4. Autorización expresa para casos específicos.

Cuando la verificación se realice en el establecimiento del contribuyente o responsable la autoridad tributaria, dotada de la competencia¹⁰⁶ en estricto sentido jurídico, tiene que emitir una autorización, en nuestra opinión, adecuada a los actos exigidos para el caso concreto; por ejemplo, atender a criterios económicos y geográficos,¹⁰⁷ pues se trata de una orden de apertura del procedimiento.

5. Verificación de deberes formales.

La ley tributaria rectora¹⁰⁸ y otras disposiciones de la materia establecen los deberes formales objeto de verificación por las UCS. Es conveniente mencionar que al desarrollar la aplicación del procedimiento de verificación se especifican, además de los deberes formales, las declaraciones presentadas por los contribuyentes que son un deber formal a tenor de los inmediatos artículos precitados en pie de página y de los deberes “a secas” de los agentes de retención y percepción. En nuestra apreciación, estos deberes “a secas” pueden ser formales o materiales, en el primer caso serían verificables por los contralores sociales mientras en el segundo caso, no; sin embargo, ante la probabilidad, en el caso concreto, de presentarse la verificación simultánea de ambos deberes, la situación adquiere matices confusos.

Ahora bien, como se mencionara *ut supra*, en la verificación se parte de lo conocido y presumido correcto debido a ser la disposición de datos e informaciones suministradas por los contribuyentes o responsables mediante sus declaraciones y documentos, utilizados para comprobar coherencia y armonía internas respecto al deber formal cumplido o al

¹⁰⁶ TS1CT. Sentencia 9 citada. II. 2. Incompetencia del Funcionario. Págs.14 y 15. Y Sentencia 308 de 13/8/90. I. ANTECEDENTES. Pág. 2.

¹⁰⁷ COT. Art. 172 Parág. Único, in fine.

¹⁰⁸ COT. Arts. 99, 145, 146 y 147.

hecho imponible originado. Suministración de información y de datos que responde a un acto ejecutado por el contribuyente o responsable de manera conciente y voluntaria, libres de cualquier apremio y de asesoría a su conveniencia, con la plena convicción de su rol económico y de su compromiso constitucional del deber de coadyuvar a los gastos públicos.¹⁰⁹

6. Incumplimiento de deberes materiales.

Este aspecto es de especial relevancia para el contralor social, cuyo abordaje ha de partir de la estrecha y frecuente conectividad, mencionada *ut supra*, entre el incumplimiento de deberes formales y el incumplimiento de deberes materiales cuando se cometen ilícitos materiales tributarios que corresponden a los denominados ilícitos de resultado. Esta relevancia estriba en la incompetencia de la UCS para controlar o revisar deberes materiales; luego, en presencia de ilícitos cuyos autores -contribuyentes o responsables- incumplan ambos tipos de deberes, el contralor social debe proceder de manera idónea para “evitar irritas actuaciones” y no dar cabida a la impunidad. Pero, es el caso que acá nos topamos con los responsables tipo agentes de retención y de recepción quienes si incumplen deberes materiales por ejemplo, no enterar el dinero retenido o percibido incurrir en ilícito material en cuyo caso se aplica el procedimiento de fiscalización; sin embargo, si infringen deberes formales que respondan a ilícitos formales la UCS es competente para revisar y comprobar.¹¹⁰ En nuestra opinión, si durante una verificación se comprueba que agente de retención o percepción ha cometido un ilícito material, siendo

¹⁰⁹ CRBV. Arts. 133 y 316.

¹¹⁰ COT. Arts. 172 y 173, PROVIDENCIA 890. Arts. 1 y 3.

innecesaria investigación adicional, se sancionaría conforme a este procedimiento.¹¹¹

7. Visos de inconstitucionalidad.

Dos tendencias doctrinarias que están siendo generadas por estudiosos y aplicadores del derecho tributario respecto al carácter constitucional del procedimiento de verificación: Unos que argumentan su inconstitucionalidad y otros que apoyan su constitucionalidad.

La primera tendencia esgrime que los artículos destinados a estructurar este instrumento procesal no regulan la manera de realizar algún acto configurativo del mismo; en consecuencia, el procedimiento se cumple discrecional y mayormente trasgrediendo los derechos a la defensa, al contradictorio, al debido proceso y otros derechos constitucionales.¹¹² Por ejemplo, en la práctica, la Administración Tributaria procede, al tener en su poder la declaración o el documento presentado por el contribuyente o responsable en los que, respectivamente, constan los datos sobre el tributo o el cumplimiento del deber tributario, a verificar o comprobar la veracidad de los mismos a través de la existencia de coherencia y armonía internas, **sin que se produzca participación alguna del sujeto pasivo.**

La segunda tendencia refuta la inconstitucionalidad y apoya la constitucionalidad del procedimiento razonando que, por una parte, el contribuyente o responsable conoce al detalle lo que ha de hacer, participa activa y directamente en la conformación y organización de los datos e informaciones a suministrar a la Administración Tributaria y, además, la mayoría de ellos se asesora técnicamente bien y, por la otra, el procedimiento de verificación se fundamenta en los datos y las informaciones que el contribuyente o responsable

¹¹¹ COT. Art. 175.

¹¹² CRBV. Art. 49.

suministra a la Administración Tributaria en su declaración, recaudo o documento que a su libre arbitrio y voluntad elabora. Con base en estos datos e informaciones la autoridad competente realiza la comprobación aplicando el procedimiento de verificación de acuerdo a los sencillos trámites legalmente establecidos que configuran el iter procedimental verificador; luego, en caso de inconformidad o disparidad el interesado le asiste el derecho de formular reclamos a través de la vía recursiva.¹¹³

Podrá observarse respecto de la finalidad del procedimiento, la importancia que reviste para los controladores sociales prestar la debida atención, en el desempeño de sus funciones, a estos tipos de criterios doctrinarios.

8. Funciones garantistas y limitativas.

La aplicación del procedimiento de verificación, como cualquier instrumento procesal tributario utilizado por la autoridad competente para constatar el cumplimiento de los deberes por contribuyentes o responsables, debe efectuarse bajo una doble función: una garantista de los derechos constitucionales y particulares¹¹⁴ de los administrados, y otra limitativa del ejercicio de la competencia por la Administración Tributaria. Garantismo y limitación brindan certeza al administrado que recibirá lo esperado y justo y a la Administración que ejercerá una recta y adecuada competencia.

9. Realización de ajustes.

Como se mencionara, *ut supra*, lo esencial de la verificación es determinar el cumplimiento del deber formal, la existencia del tributo y el monto del mismo. En lo que concierne al tributo, una vez revisada la declaración¹¹⁵ el resultado puede ser que el contribuyente haya pagado: a) menos, b) más y c)

¹¹³ COT. Arts. 242 y 259.1

¹¹⁴ CARLOS E. WEFTE H. Op. Cit. Págs. 327, 328, 329 330.

¹¹⁵ COT. Arts. 172 y 175 en concordancias, en lo aplicable, con los Arts 183 y 187 ejusdem.

el exacto monto registrado o autoliquidado; en cuyos casos la resolución será: a') de reparo ordenándose liquidarlo junto con los intereses moratorios y sanción pecuniaria prevista, b') de ajuste debiéndose ordenar el registro como crédito fiscal y c') de conformidad. De la comprobación de los deberes formales se puede detectar la normal operatividad de las actividades tributarias o algún incumplimiento en cuyo caso se puede optar por: a) instruir el tipo de acta denominada "acta de requerimiento" mediante la cual se fija un plazo prudencial al contribuyente para que corrija deficiencias sencillas y b) emitir resolución cuando se trata de infracciones legales causantes de ilícitos formales que inciden en la tributación.

10. Notificaciones al sujeto pasivo.

La decisión tomada como resultado de la verificación debe hacerse del conocimiento del contribuyente¹¹⁶ por la autoridad competente mediante una resolución debidamente motivada como un acto tributario de similares características a las de un acto administrativo.¹¹⁷ La notificación de inicio del procedimiento de verificación al contribuyente no se prevé legalmente por innecesaria; en efecto, el contribuyente suministra las declaraciones relacionadas con el tributo y el cumplimiento de los deberes formales anexando los datos, los documentos y demás recaudos contentivos de las informaciones que avalan su declaración; luego, desde el mismo momento de la entrega él sabe que la Administración Tributaria está en la obligación de revisar y constatar la verdad de lo declarado con base en todo lo aportado; en consecuencia, es de interés personal del contribuyente o responsable estar al tanto de la comprobación y del resultado relacionados con su declaración sobre la que al elaborarla él conoce de su estructura el por qué, para qué,

¹¹⁶ COT. Arts. 161, 173 y 175.

¹¹⁷ LOPA. Art. 9. G. O. 2818 de 1/7/81. CSJ-SPA. Sentencia 1705 citada. Motivación. Pág. 13.

cómo y cuándo. En principio, no tiene por que haber averiguación extra sobre algo desconocido por el administrado; sin embargo, si alguna averiguación hubiere a tenor de facultades tributarias para utilizar datos de los archivos e incluso de terceros¹¹⁸, entonces, ante cualquier notificación ésta no respondería a que se está dando inicio a procedimiento alguno sino advertir sobre alguna prueba a contradecir en la fase recursiva o de segundo grado.

11. Tipos de Sanciones.

Los incumplimientos de deberes formales constituyen la comisión de ilícitos tributarios para los que la ley de la materia prevé las siguientes sanciones:¹¹⁹ multa, expresada en unidades tributarias entre 1 y 2000; clausura temporal, expresada en días desde 1 a 5; y revocación de la autorización; sin perjuicio de las medidas coactivas (amenazas)¹²⁰ y de la responsabilidad civil, penal, disciplinaria y administrativa en que se pueda incurrir.

La Administración Tributaria es la autoridad competente para aplicar las precitadas sanciones.¹²¹

Tres asuntos sobre las sanciones tributarias merecen particular mención sin pretender, en lo mínimo, análisis alguno por considerarlos fuera del tema y de especial trato; pero que, el controlador social debe conocer. Ellos son: a) Las circunstancias de modo y tiempo en las que suele aplicarse la sanción de clausura, por lo general, los fines de semana y para ello se aceleran o se retardan los actos. b) El monto de la multa a cancelar corresponderá al valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago¹²² y no al momento de la comisión del ilícito tributario. c) La aplicación de prisión para sancionar un ilícito tributario de carácter

¹¹⁸ COT. Art. 174.

¹¹⁹ COT. Arts. 94, 100-107.

¹²⁰ COT. Arts. 104 Aparte 2do 127.13.

¹²¹ COT. Art. 93.

¹²² COT. Art. 94. Parág. Primero.

eminentemente pecuniario, parece no guardar congruencia alguna con la naturaleza del bien jurídico tutelado. Asunto de fructífera e interesante discusión, no accesible a nuestro tema.

12. Diferencias y confusiones con el de fiscalización.

El controlador social debe conocer con claridad y precisión los procedimientos de verificación y de fiscalización porque versan sobre la misma materia, tienen la misma finalidad y se diseñan para resolver problemas muy afines; pero, empleando distintos métodos y matices en sus actuaciones, distinción que en nada menoscaba la interrelación entre ambos instrumentos, pues es imposible llegar a ser de ellos compartimientos estancos debido a la naturaleza social y humana de los actos y hechos sobre los que se fundamentan, incluso, se habla de subsidiariedad y de requisito de procedibilidad del primero con relación al segundo, relaciones improcedentes.

El procedimiento de verificación procede cuando se presume que la información o los datos contenidos en la declaración son veraces, es decir, se supone certeza; luego, la tarea es la comprobación de la existencia de armonía y coherencia en lo interno entre ellos, a fin de detectar posible disparidad mientras que el procedimiento de fiscalización es aplicable cuando se presume duda en la certeza de la información o de los datos suministrados en la declaración, es decir, existe incertidumbre; en consecuencia, la vía a seguir es la investigación.

El procedimiento de verificación es breve y sumario, requiere para poder comprobar la declaración el previo conocimiento del objeto, es decir, ausencia de incertidumbre y de ignorancia de las informaciones mientras que en el procedimiento de fiscalización ha de existir duda,

incertidumbre e ignorancia que justifican una investigación exhaustiva.

En la realidad un procedimiento es de verificación cuando se revisa, se constata, se comprueba, se coteja, se compara y se responde a disparidades¹²³ con base en las informaciones y datos suministrados por el contribuyente en su declaración y documentos anexos que son soportados, luego, la revisión, cotejo o constatación de los datos e informaciones contenidas en esos documentos, podrían conceptuarse como una investigación sin profundidad; es lo que, en nuestra opinión, se deduce de la jurisprudencia¹²⁴ sobre estos procedimientos; pero, igualmente, es un procedimiento de fiscalización cuando se ejecutan las mismas actividades en función de una labor de investigación. Lo inmediato expresado lleva a sentir y apreciar confusión entre ambos procedimientos según el caso concreto y las circunstancias en que ocurra.

Esta confusión adquiere singular notoriedad si durante la aplicación, por una parte, del procedimiento de verificación la Administración obtiene información acudiendo a terceros relacionados¹²⁵ lo que implicaría una fiscalización porque se estaría en una averiguación y, por la otra, del procedimiento de fiscalización que, obviando la providencia y en la sede de oficinas tributarias¹²⁶, equivaldría a una verificación; en efecto, no sólo se obvian actos tributarios propios de la fiscalización por ejemplo la emisión de la resolución culminatoria de sumario sino que se realiza fuera del establecimiento del contribuyente, arremetiendo contra la esencia de una genuina labor de investigación tributara.

¹²³ CSJ. SPA. ET. Caso Julio Velutini O. Sentencia 1400 de 17/1/95. VI Motivaciones para decidir. Pág. 15.

¹²⁴ CSJ. SPA. Caso Mauro Tovar. Sentencia 1750. De 29/5/96.

¹²⁵ COT. Art. 174.

¹²⁶ COT. Arts. 178 y 180.

13. Carácter ablatorio.

El procedimiento de verificación se diseña para resolver de manera breve y expedita comportamientos tributarios de los contribuyentes que lesionan la tributación y/o obstaculizan la operatividad del aparato tributario. El procedimiento es breve y sumario, aporta solución rápida y para evitar impunidad aplica la sanción según los principios de certeza, prontitud e infalibilidad;¹²⁷ pero tropieza con una realidad adversa en la práctica y en la teoría.

En la práctica: dentro de la esfera espacial donde se genera y se maneja el quehacer tributario, la aplicación de sanciones devenidas de este procedimiento, es criticada y rechazada por considerar que tanto el procedimiento como el castigo son, frecuentemente, realizados en circunstancias proclives para incidir desfavorablemente en el patrimonio del contribuyente.

En la teoría: la alegación de violación del contradictorio al no estar permitida la participación del sujeto pasivo durante la comprobación de la veracidad, coherencia y armonía internas de los datos y de las informaciones suministradas, lleva a apreciar la carencia de validez de la constitucionalidad, a lo que se agrega el criterio doctrinario de la inexistencia del procedimiento de verificación por el incumplimiento de los requisitos que lo constituyen como tal.

La precedente caracterización identifica al procedimiento de verificación tributaria como un procedimiento ablatorio¹²⁸ cuyos actos configurativos restringen o afectan, de manera desfavorable, la esfera jurídica de los contribuyentes o responsables debido a la incidencia negativa que recae sobre: -sus derechos personales, por ejemplo, revocar una autorización; -sus derechos reales, por ejemplo comisos; y

¹²⁷ CESARE BECCARÍA. De los Delitos y de las Penas. Pág. 59. 4ª Edición. Ediciones Nuevo Foro. Bogotá. 1998.

¹²⁸ EDUARDO G. DE ENTERRÍA Y TOMÁS R. FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo. Págs. 102 y 104. Tomo II. Quinta Edición. Editorial Civitas. Madrid 1998.

-sus derechos de obligación éstos últimos de particular relevancia por tratarse de prestaciones obligatorias de tipo real, por ejemplo, las exacciones tributarias tales como los impuestos, multas, tasas y cualquier tributo.

Calificar de tipo ablatorio al procedimiento de verificación es fortalecer su condición de inconstitucionalidad; pretiriendo la participación activa y directa, aludida *ex-ante*, del sujeto pasivo, conocedor a plenitud de su situación fiscal, cuando elabora su declaración y suministra sus datos e informaciones a la Administración Tributaria a los efectos de su comprobación mediante el procedimiento de verificación breve y sumario, bien conocido por él y sus asesores.

14. Criterios nugatorios de su existencia.

Este aspecto reviste, para el controlador social, especial interés sea examinado debido a que cursa una tendencia doctrinaria de criterios argumentados, en mi opinión, sobre deficiencias y fallas de la estructura normativa reguladora del procedimiento, en comento, que lucen muy veraces y contundentes para hacer ilusoria y hasta engañosa su existencia. Esta aserción de veracidad y de contundencia se basa en la “aparente” ausencia de los fundamentales elementos adjetivos que regulan la manera o el cómo hacer los actos que conforman el procedimiento de verificación en el caso concreto y que fueron explanadas *ut supra*. Veamos sobre el particular:

De acuerdo con la tendencia mencionada la verificación se realiza sin ceñirse a regulación alguna, se inicia con o sin autorización y no se da participación al contribuyente, este proceder evidencia un resultado obtenido de actos unilaterales y equivale a la inexistencia del procedimiento de verificación. Esta carencia de claras y precisas reglas tributarias que regulen la verificación, se sugiere sea cubierta

mediante la aplicación del procedimiento administrativo contemplado en la LOPA¹²⁹ por remisión del COT¹³⁰.

Respecto a la precitada remisión para la aplicación del procedimiento administrativo es pertinente señalar, la LOPA contiene el procedimiento sumario¹³¹, cuyos requisitos y actos procedimentales se aprecian similares a los que se contemplan, explícita o implícitamente, en el procedimiento de verificación tributaria; salvo, la audiencia del interesado o contribuyente, acto entendido innecesario porque los datos y las informaciones suministradas provienen de él como fuente originaria, única y veraz; luego, ante duda o disconformidad la autoridad tributaria acude a sus archivos o relacionados, previamente identificados, que permitan clarificar la situación. Lo interesante: al primer procedimiento no se le cuestiona su carácter de tal mientras al segundo se le cuestiona o se le pretende negar el carácter de procedimiento.

15. Nulidad del procedimiento de verificación.

La vigencia y validez son atributos del procedimiento de verificación que la UCS debe, permanentemente, estar informada a fin de aplicarlo oportuna y acertadamente evitando la impunidad originada por la ignorancia o la negligencia.

En este sentido es pertinente estar muy atento, por una parte, por principio de seguridad jurídica, la acción de verificación prescribe una vez cumplido el lapso legalmente establecido para su ejercicio; consecuentemente, es improcedente iniciar un proceso de verificación después de cumplido el tiempo para accionar¹³² y, por la otra, cuando la

¹²⁹ LOPA. Arts. 47-66.

¹³⁰ COT. Art. 148.

¹³¹ LOPA. Arts. 67, 68 y 69.

¹³² COT. Arts. 55.1 y 56.1.2.3.4 y 5.

aplicación del procedimiento de verificación no constituya la vía tributaria legalmente establecida para resolver el caso concreto, el procedimiento y los actos producidos son absolutamente nulos;¹³³ por ejemplo, lo planteado en el último párrafo del numeral **f.12** en cuanto a la aplicación errónea del procedimiento de verificación o del procedimiento de fiscalización al caso concreto.

16. Instrucción de acta.

Si por acta se entiende la narración escrita de sucesos que acontecen bajo determinadas circunstancias de modo, tiempo y lugar, es evidente que la extensión de este documento depende de la naturaleza del acto o suceso y de las circunstancias en las que se produce. Por tanto, se ha de partir de tal noción, o similar, con el objeto de discernir sobre la procedencia o improcedencia de instruir, manejar y utilizar este tipo de acto tributario en el procedimiento de verificación.

Ahora bien, la sumariedad y la brevedad del procedimiento de verificación, parecen ser incongruentes con la utilización de acta durante el mismo y más aún cuando un sector de la doctrina le niega tal carácter.

Sin embargo en la realidad, el quehacer tributario, a fin de acelerar y facilitar el cumplimiento de algunos deberes formales, ha puesto en práctica el uso de un documento breve y por escrito denominado “acta de requerimiento” mediante la cual se fijan compromisos para el inmediato cumplimiento del deber de que se trate. Un breve examen a la normativa reguladora del procedimiento de verificación permite, de un lado, detectar la existencia de un conjunto de dispositivos que instruyen sobre la ejecución de actividades compatibles con el uso del documento denominado “**acta**”¹³⁴

¹³³ COT. Art. 240.4

¹³⁴ TS1CT. Sentencia 9 citada. III. Consideraciones para decidir. Pág. 26.

y, del otro, apreciar que: a) el contenido de la resolución¹³⁵ versa, en esencia, sobre un reclamo que puede responder a cualquiera de los motivos del acta de reparo notificada¹³⁶ al contribuyente o responsable como consecuencia de una fiscalización y, b) mientras el acta de reparo tributario es el acto de contenido de los elementos con base a los que se emite la resolución como acto definitivo.

17. Acciones recursivas.

En el contexto de este trabajo académico limitado a la sede tributaria, el contribuyente podrá interponer los recursos previstos por la ley cuando considere que la decisión tomada por la autoridad tributaria para resolver el caso, adolece de vicios y/o lesiona sus derechos que constituyen motivos suficientes para petitionar su corrección o nulidad, según la gravedad de la irregularidad. La decisión se expresa a través del acto tributario denominado resolución emitida siguiendo los pasos establecidos en el procedimiento de verificación y notificada al contribuyente o responsable.¹³⁷

A los efectos de la recurribilidad es importante conocer que como acto tributario obtenido de la aplicación del procedimiento de verificación, esta resolución es de naturaleza subjetiva, puede incidir a favor o en desfavor de los contribuyentes creándoles beneficios o sacrificios tributarios¹³⁸ por ejemplo, un crédito fiscal o un reparo, puede ser de nulidad absoluta o relativa (anulable) y está sujeta a la interposición, según el caso concreto, de cualquiera de los tres recursos siguientes: revisión de oficio, jerárquico y extraordinario de revisión.

¹³⁵ COT. Arts. 172 y 175.

¹³⁶ COT. Arts. 183, 184, 186 y 187.

¹³⁷ COT. Arts. 173 y 175.

¹³⁸ EDUARDO G. DE ENTERRÍA Y TOMÁS-R FERNÁNDEZ. Op. Tomo. II. Cit. Págs. 37 y 38.

Sin pretender algún examen extenso sobre el uso de los recursos, se ha considerado pertinente realizar los siguientes señalamientos:

Primero, respecto a la revisión de oficio la Administración Tributaria: a) no está facultada¹³⁹ para revocar esta resolución por razones de mérito, es decir, por inconveniencia u oportunidad, es decir, por criterios subjetivos cuando la misma verse sobre el quantum de tributos, intereses y sanciones resultantes de ajustes constitutivos de reparos a cargo del contribuyente o responsable o de créditos fiscales a favor de los precitados sujetos tributarios; ni tampoco los actos tributarios que, en todo o en parte, crean derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos a los contribuyentes o responsables; y b) sí está facultada¹⁴⁰ para convalidar de oficio los actos tributarios de nulidad relativa, reconocer de oficio o a petición de parte interesada los actos tributarios de nulidad absoluta, revocar actos tributarios, en todo o en parte, que no crean derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos a los contribuyentes o responsables y corregir de oficio o a petición de parte interesada errores materiales de sus actos, cualquiera sea su nulidad.

Segundo, respecto a los recursos jerárquicos y extraordinarios de revisión la ley tributaria rectora¹⁴¹ establece, claramente, los respectivos procedimientos a seguir indicando los casos, condiciones y circunstancias para su interposición.

18. Fases.

¹³⁹ COT. Arts. 172, 175, 237 y 238.

¹⁴⁰ COT. Arts. 236, 237, 239 y 241.

¹⁴¹ COT. Arts. 442-455 y 256-258.

Los elementos contenidos en la definición y la finalidad expresadas *ut supra* sobre la verificación tributaria, señalan que ésta constituye un procedimiento en el que pueden identificarse las fases y los actos claves constitutivos del iter procedimental tributario. Estos eventos son: a). APERTURA¹⁴² que es habilitada a través de la autorización cuando la verificación es fuera de la sede de la Administración Tributaria y de la instrucción interna al funcionario cuando se realice en oficinas de ésta última; b) INICIACIÓN¹⁴³ al darse la autorización o instrucción y hacer acto de presencia en el lugar; c) SUSTANCIACIÓN¹⁴⁴ al ejecutar las actividades de revisión, comprobación y ajustes, y elaborar documentos que constituirán el expediente; d) RESOLUCIÓN¹⁴⁵ equivalente a la terminación cuando se toma la decisión según el resultado de la comprobación: reparo, ajuste o conformidad; e) NOTIFICACIÓN¹⁴⁶ al contribuyente de la resolución; f) IMPUGNACIÓN,¹⁴⁷ es decir, interposición de los recursos si ha lugar; y g) PRESCRIPCIÓN¹⁴⁸ que refiere al tiempo para ejercer el derecho de verificación a los efectos de la seguridad jurídica para ambos sujetos: Administración Tributaria y contribuyente o responsable.

Estas fases así como los actos mencionados se hallan:

1) explicitados; por ejemplo, la INICIACIÓN cuando se emite la autorización o el funcionario fiscal efectúa la verificación al recibir la instrucción o actúa de acuerdo a las funciones atribuidas mediante disposiciones internas; ó 2) expresados indirectamente en términos que con precisión establecen actividades a ejecutar; por ejemplo, SUSTANCIACIÓN es

¹⁴² COT. Art. 172. Parág. Único.

¹⁴³ COT. Art. 172. Parág. Único.

¹⁴⁴ COT. Arts. 172 -175.

¹⁴⁵ COT. Arts. 173 y 175.

¹⁴⁶ COT. Arts. 161-168, 173 y 175.

¹⁴⁷ COT. Art. 242 y 259.1

¹⁴⁸ COT. Arts. 55.1 y 56.1-5.

realizar ajustes, dejar constancia del cumplimiento o incumplimiento del deber formal, emitir la resolución, calcular tributos e intereses; elaborar el EXPEDIENTE es organizar los documentos recibidos y emitidos.

En resumen, el COT contiene las normas para regular las formalidades de este procedimiento¹⁴⁹ sin dar cabida a inseguridad jurídica debido a su brevedad y sumariedad. Recordar, el fundamento material del procedimiento está constituido por la declaración y demás recaudos contentivos de datos e informaciones suministradas por el contribuyente o responsable, y en caso de dudas o incertidumbre:

a) la administración tributaria puede usar informaciones directamente vinculadas con la actividad del contribuyente, acudiendo o a archivos propios o a relacionados con la finalidad de aclarar el caso y b) el contribuyente, en estas circunstancias, le asiste el derecho de la recurribilidad.

19. Casos en los que procede su aplicación.

A tenor de la interpretación tributaria hecha por la doctrina de la ley rectora en la materia, el procedimiento de verificación procede en casos de determinación de la comisión:¹⁵⁰

1) De ilícitos formales, 2) de violación de los deberes de agentes de retención y de percepción, 3) de ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas y 4) de ilícitos materiales que implican incumplimiento de la obligación tributaria principal. Respecto a estos casos de aplicación del citado procedimiento, el controlador social debe saber que, en primer lugar, es de su competencia los deberes formales cuyo incumplimiento puede originar ilícitos formales, materiales y de los relativos a las especies fiscales y gravadas y, en segundo lugar, ante la necesidad de alguna

¹⁴⁹ COT. Arts. 55.1, 56. 1 - 5, 121.2, 148, 154, 161-168, 172-176, 183, 186, 187 y 242.

¹⁵⁰ CARLOS E. WEFER H. Op. Cit. Pág. 326.

investigación para esclarecer el caso, se aplica el procedimiento de fiscalización.

g. EXPEDIENTE TRIBUTARIO.

El expediente tributario constituye un asunto que merece ser estudiado con especial cuidado porque además de a través de él, conocer y valorar la eficiencia y la transparencia en el cumplimiento de las funciones de control atribuidas al consejo comunal y ejecutadas por su órgano contralor, la UCS, tema central de este trabajo, también, se puede apreciar la necesidad de ir fortaleciendo las categorías e institutos sobre los cuales soportar la autonomía del Derecho Tributario, problema no de este trabajo. Para analizar este importante instrumento se han seleccionado aquellos aspectos cuyas características y contenidos permiten comprender, en teoría y práctica, el rol contralor del pueblo en el ejercicio del derecho constitucional de participación ciudadana a un grado de cierto nivel de exigencia técnica. Es de fácil deducción que la elaboración del expediente es una tarea de detalle y de mucha importancia, además de exigir idoneidad, cuidado e intuición a los responsables, porque en esa pieza documental fundamental¹⁵¹ debe constar, de manera transparente e indubitable, la verdad real de lo acontecido debido a ser el receptáculo de los recaudos originales contentivos de los registros correspondientes a las actuaciones de los sujetos procesales tributarios.

1. Noción.

El expediente tributario constituye el legajo de piezas escritas y foliadas en forma de libro,¹⁵² relacionado con las actuaciones de los sujetos tributarios, recabadas, ordenadas e insertas por el funcionario competente de acuerdo a la fecha y hora de su recepción. El expediente tributario es de semejantes importancia y razón a las que caracterizan a sus

¹⁵¹ ORLANDO CÁRDENAS P. El Derecho de Acceso a los Archivos y Registros Administrativos y el Régimen de los Secretos de Estado. Situación en España y Venezuela. Pág. 21. Colección Estudios Jurídicos N° 81. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2006.

¹⁵² EDUARDO J. COUTURE. Op. Cit. Pág. 332.

pares judicial y administrativo; en consecuencia, su examen se orienta en función de éstos porque no ha sido, en nuestra opinión, tarea prioritaria, para quienes la teoría y la práctica tributarias son sus oficios, sentar bases instrumentales que soporten la autonomía de esta rama de la ciencia del derecho, sin que esto signifique inclinación alguna hacia espacialismos exacerbados. El expediente tributario contiene las manifestaciones objetivas y subjetivas de un quehacer social en constante progresividad que responden a la materialización formal del procedimiento¹⁵³ tributario y demandan regulación propia dentro de la relatividad jurídica.

2. Fundamento legal.

La sustanciación del expediente tributario, como función de la UCS, tiene su fundamento en la facultad que el SENIAT confiere al Consejo Comunal en conformidad con la norma sublegal¹⁵⁴ creada para coadyuvar al desarrollo y materialización del derecho constitucional de participación ciudadana. Sobre este particular ha de mencionarse que en ninguna de las específicas cinco normas¹⁵⁵ reguladoras del procedimiento de verificación se contempla expresamente la elaboración de expediente alguno ni la mención de éste último término; sin embargo, tal omisión de manera alguna, en nuestra opinión, releva de su elaboración, en este preciso caso, cuando se observa que los diferentes documentos originados de las actuaciones realizadas durante el procedimiento se hacen constar por escrito, de alguna manera, tales como verificación de declaraciones, recepción de declaraciones con o sin anexos y de autorizaciones, emisión de resoluciones de ajuste, de notificaciones y de constancias de uso de información automatizada como

¹⁵³ TSJ.SPA. Sentencia 1257 de 12/7/07.

¹⁵⁴ PROVIDENCIA N° 890. Art. 3 en su aparte único.

¹⁵⁵ COT. Arts. 172-176.

medio de constatación. Todos estos documentos deberán incorporarse en el expediente¹⁵⁶ lo que evidencia la confección de este documento que calificamos de tributario. También constituye firme argumento a favor de la elaboración del expediente tributario el hecho cierto que las actuaciones realizadas durante una verificación tributaria, pueden constituir, según el caso, el precedente debidamente ordenado en expediente para continuar una posible posterior fiscalización¹⁵⁷.

3. Sumatoria documental.

Desde el punto de vista material, el expediente tributario es el acopio del conjunto de documentos escritos cuyas denominaciones y cantidad dependen del caso concreto y de las normas que los rijan, debiéndose tener presente que todo medio de prueba debe ser incorporado al mismo a los efectos de su validez y utilización para la aclaración del asunto¹⁵⁸. Entre algunos de los documentos más comunes cuyos originales o sus equivalentes deben insertarse en el expediente, tenemos: autorizaciones, declaraciones, resoluciones, dictámenes, notificaciones, pruebas, documentos escritos sellados, o no, necesarios como medios probatorios del contribuyente o del fisco, actas de ajuste, de apertura y de requerimiento.

4. Sustanciación.

La sustanciación del expediente tributaria, una de las tres importantes funciones¹⁵⁹ atribuidas a la UCS siendo las otras dos **la verificación de deberes formales y el requerimiento de información**, da origen a todas las

¹⁵⁶ COT. Art. 166. LOPA. Arts. 31 y 32.

¹⁵⁷ COT. Art. 179.

¹⁵⁸ LOPA. Art. 32.

¹⁵⁹ PROVIDENCIA N° 890. Art. 3.

actividades destinadas a recabar, ordenar, organizar e insertar recaudos, datos y demás informaciones en igualdad de oportunidades y demás condiciones para los sujetos tributarios. De lo breve expuesto se aprecia que la sustanciación del expediente tributario es una relevante función atribuida a la UCS. Es importante y oportuno señalar que la normativa para regular la formación del expediente destinada a ordenadamente organizar los diversos datos e informaciones expresados en variados documentos sobre los asuntos a dilucidar entre administrados y la Administración Pública, tiene su inicio con la puesta en vigencia de la LOPA¹⁶⁰, lo que nos sugiere la conveniencia y la necesidad de continuar creando la normativa procedimental tributaria dirigida a reglamentar la formación y sustanciación del expediente tributario.

5. Reglas de ordenación.

Normas y principios se han diseñado para regular la estructura, la ordenación, la organización, la identificación y el manejo del expediente tributario en función de la confianza, eficiencia y transparencia que deben caracterizar las actividades para ejercer el control tributario. Este diseño está avalado por la experiencia acumulada en otras esferas de la Administración Pública relacionadas, activa o pasivamente, con sus administrados y con normas afines del CPC.¹⁶¹ El expediente tributario es mucho más de un conjunto ordenado de documentos porque exige la aplicación de principios cuyo cumplimiento lo dotan de la certeza de instrumento confiable y transparente como medio probatorio.

¹⁶⁰ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Pág. 21.

¹⁶¹ CPC. Art. 25. G. O. Núm. 4209 de 18/9/1990.

Estos principios dentro del contexto de la racionalidad jurídica y técnica¹⁶² guiadora del quehacer de la Administración Pública, son: a) unidad documental del expediente;¹⁶³ b) orden lógico que responde a la secuencia cronológica de inserción de los documentos según el momento de presentación que ha de coincidir con la consignación o recepción debidamente registrada;¹⁶⁴ c) foliatura iniciada con la autorización o documento de similar rol y estrictamente controlada a fin de evitar inserciones o sustracciones subrepticias que ocasionan cambios en contenidos, ausencia, mutilaciones, falsificaciones, enmendaduras, rupturas, desaparición de partes o repetición de documentos; d) transparencia,¹⁶⁵ principio que el contralor comunitario debe hacerlo su guía permanente porque a través de él (principio) se transmite serenidad, tranquilidad¹⁶⁶ y racionalidad; y e) libre accesibilidad desde el mismo instante de la apertura del expediente,¹⁶⁷ este principio es de mucha importancia para controlar la actividad (el poder) de la Administración¹⁶⁸ Tributaria.

Estos principios no son de carácter absoluto; contrariamente, lo son de carácter relativo¹⁶⁹ como, también, lo son los derechos; en efecto, la ley les establece ciertas limitaciones en función de la protección de superiores derechos o intereses, más allá del caso concreto.

Luego, la identificación, el orden cronológico, la foliatura, el libre acceso y la unidad del expediente tributario van asociados, en primer lugar, a la formación de un instrumento único que no acepta división alguna; excepto, en casos de posible producción documental que obligue, previo

¹⁶² LOAP. Arts. 12 y 21. G. O. N° 37305 de 17/10/2001.

¹⁶³ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Pág. 21. LOPA. Arts. 31, 51 y 52.

¹⁶⁴ LOPA. Arts. 34 y 44.

¹⁶⁵ CRBV. Art. 141.

¹⁶⁶ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Pág. 282. CRBV. Art. 143.

¹⁶⁷ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Págs. 22 y 23. CRBV. Art. 49.2. LOPA Art. 59.

¹⁶⁸ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Pág. 171.

¹⁶⁹ ORLANDO CÁRDENAS P. Op. Cit. Pág. 177.

conocimiento de las partes, su desmembramiento, en segundo lugar, a la obligación de mantener un orden en pro de la eficiencia y, en tercer lugar, a la eliminación del carácter secreto en beneficio de garantizar el debido proceso y los derechos humanos.

6. Naturaleza jurídica.

El carácter jurídico del expediente tributario es una cualidad inseparable, en lo que al valor probatorio concierne -a discutirse *ut infra*-, de la propia de cada uno de los documentos constitutivos; pero, con la peculiaridad de ser inconfundibles en cuanto que la esencia jurídica del expediente, es única e intrínsecamente adosada cuyo desvanecimiento devendría si la cualidad jurídica propia de aquéllos desapareciera por destrucción, nulidad o cualquier otra causa de invalidez.

Sin entrar en análisis acabados, no es el tema, se ha de señalar que la ley y la jurisprudencia¹⁷⁰ asignan a los documentos constitutivos del expediente, en atención a su condición de pruebas documentales, las siguientes modalidades: a) documentos de naturaleza jurídica pública, constitutivos de la 1ª categoría de prueba documental; b) documentos de naturaleza jurídica privada, constitutivos de la 2ª categoría de prueba documental; y c) legajo de documentos “expediente administrativo” de naturaleza jurídica administrativa, constitutivos de la 3ª categoría de prueba documental.¹⁷¹ Ahora bien, fundamentándonos en la autonomía del Derecho Tributario, es válido acuñar el calificativo de naturaleza jurídica tributaria al expediente tributario y de documentos tributarios a los que integran el expediente que en su conjunto soportan cualquier procedimiento tributario dirigido por la competente autoridad tributaria y con asidero jurídico en el COT. Así, se

¹⁷⁰ Código Civil (CC). Arts. 1357 y 1363. G. O. N° 2990 de 26/7/1982. TSJSPA. Sentencias 1257 de 12/7/07 y 692 de 21/5/02.

¹⁷¹ TSJSPA. Sentencia 692 de 21/5/02.

conceptúan en este trabajo. La doctrina califica al expediente tributario de expediente administrativo especial¹⁷² con algún sentido de encuadramiento, en nuestra opinión, en el expediente administrativo general, como categoría mayor regido por la LOPA

La jurisprudencia del Máximo Tribunal de Justicia en Sala Político Administrativa y de los Tribunales de Instancia ha calificado a los documentos insertos en el expediente administrativo de documentos administrativos bajo la argumentación de no ser privados ni públicos porque quienes participan en su formación, son, respectivamente, funcionarios públicos sin la competencia legal para revestirlos de fe pública; pues, ellos no son registradores, notarios o jueces. Sin embargo, a los efectos del régimen probatorio esos documentos calificados de administrativos están sometidos a las reglas aplicables a los documentos privados¹⁷³ y a los públicos¹⁷⁴ mientras que el expediente administrativo como pieza documental única se le califica de documento administrativo independientemente de la variedad de documentos que lo configuren. Es evidente, entonces, la inserción del documento en el expediente y el trato que se le da durante el procedimiento no ocasionan la pérdida o el cambio de carácter privado o de público del respectivo documento.

7. Valor probatorio.

La importancia del expediente tributario radica en ser el instrumento constitutivo de medio de prueba fehaciente de la existencia del procedimiento tributario. En atención a su rol probatorio, el expediente tributario es una pieza única y distinta de los documentos que, en su conjunto, lo configuran

¹⁷² ALBERTO BLANCO-URIBE Q. El Valor Probatorio del Expediente Administrativo en el Proceso Tributario. Pág. 178. EN TEMAS DE ACTUALIDAD TRIBUTARIA. Libro Homenaje a Jaime Parra Pérez. Editorial Torino. Caracas. 2009.

¹⁷³ CC. Arts. 1363-1379.

¹⁷⁴ CC. Arts. 1357-1362.

como una unidad integra¹⁷⁵ y los que separadamente conservan su intrínseco valor probatorio sin adquirir el singular carácter probatorio de aquél. Esto lleva a tener presente, por un lado, no confundir el todo –expediente- con las partes –documentos que lo integran- y, por el otro, en materia probatoria los medios son independientes entre sí, acotándose que la valoración del expediente tributario (documento tributario) se rige por las reglas aplicables a los documentos privados reconocidos o tenidos legalmente como reconocidos.¹⁷⁶

En materia tributaria hay libertad de medios probatorios¹⁷⁷ con las tres siguientes advertencias: la primera, los más comúnmente utilizados por ser muy prácticos e importantes la documental,¹⁷⁸ la experticia, la inspección judicial y la testifical; la segunda, limitación en la utilización del juramento y la confesión del funcionario; y tercera, inadmisibilidad de los impertinentes e ilegales. La inexistencia del expediente tributario imposibilita probar si hubo o no hubo procedimiento de verificación originándose un vicio de nulidad absoluta del acto tributario de que se trate porque se prescinde total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para dictarlo.¹⁷⁹

8. Requisitos del valor probatorio.

El expediente tributario está sometido al previo cumplimiento de tres requisitos con carácter concurrente para ser calificado como prueba fehaciente de la existencia del respectivo procedimiento tributario.

¹⁷⁵ TSJSPA. Sentencia 1257.

¹⁷⁶ TSJSPA. Sentencia 1257 y CC. Arts. 1363ss.

¹⁷⁷ COT. Art. 269.

¹⁷⁸ T1°ISR. Caso “Marco Tulio Hermanos, SNC.” Sentencia 832. II. Consideraciones para Decidir. Págs. 15 y 16. De 15/3/78.

¹⁷⁹ COT. Art. 240.4.

Estos requisitos brevemente a comentar son los siguientes:

a) La racionalidad jurídica y técnica¹⁸⁰ refiere a la utilización de métodos basados en nuevas tecnologías, es decir, en medios informáticos, telemáticos y electrónicos que permitan establecer adecuada proporción entre la estructura de la organización y sus propósitos, metas, objetivos y fines a los efectos de la asignación de los recursos, el uso de los mismos y de la comunicación con los contribuyentes (Internet); b) la libre accesibilidad¹⁸¹ del contribuyente al expediente tributario como el derecho a ver, leer y analizar los documentos insertos en él y que lo puede ejercer desde el mismo instante que se le notifica el inicio del procedimiento de verificación, y más específicamente, desde el inicio de la averiguación¹⁸² en su contra, cuyas actuaciones obligan a la apertura del precitado expediente y sobre el que debe saber todo.; y c) la remisión o consignación del expediente tributario por el órgano tributario que lo elabora y posee al órgano tributario o judicial que corresponda, en la oportunidad que le sea requerido por el órgano decisorio o exigido por las circunstancias del caso concreto a fin de permitir el normal desarrollo del proceso tributario mediante la participación efectiva de las partes – contribuyente y Administración Tributaria- presentando las motivos de sus pretensiones y razonando los argumentos en contrario.

9. Seguridad jurídica.

La seguridad jurídica tiene su principal soporte en el expediente tributario en virtud de ser: a) sumatoria de los diversos documentos contentivos de las actuaciones de los sujetos tributarios, b) objeto de un tratamiento muy especial

¹⁸⁰ LOAP. Arts. 7.6, 12, 20 y 21.

¹⁸¹ LOAP. Art. 7.1 y 7.

¹⁸² CRBV. Art. 49.1

como instrumento probatorio distinto a los documentos que lo integran y c) pieza documental única como medio de prueba de si o no hubo procedimiento tributario. Luego, a través del acceso y del control a los documentos insertos en el expediente las partes se garantizan la seguridad jurídica al poder constatar si o no ha habido, existido o producido notificación, caducidad, violación de lapsos procesales, errores en cálculos, entrega o consignación de documentos, legalidad, legitimidad, retardo, comparecencia, nulidad, representación legal, correspondencia en cuanto a incorporación, adecuación o inconformidad, documentos fidedignos o no, formalidad esencial o no esencial, cumplimiento de tramites, preclusiones, interposición de recursos y respuestas a peticiones,

Esta constatación permite detectar posibles violaciones al debido proceso y a los derechos humanos. El ejercicio de una contraloría social a cargo de los consejos comunales demanda conocer a cabalidad la significación y la implicación del principio de la seguridad jurídica en beneficio de un control tributario eficiente y transparente.

10. Notificación.

Es de verdadera importancia para los contralores sociales conocer y dominar la significación y las implicaciones de las notificaciones de los actos a los sujetos tributarios en atención a los efectos individuales de su eficacia. Efectivamente, los sujetos activo y pasivo tienen el derecho de conocer *todo* cuanto consta en el expediente tributario de conformidad con las previsiones de ley. Ese todo cuanto consta responde a los contenidos documentales insertos en dicho expediente que proporcionan vitalidad jurídica al procedimiento, al generarse la dinámica procesal como consecuencia del cumplimiento voluntario de las cargas

procesales por los sujetos, so pena de las consecuencias negativas por su incumplimiento. Luego, la notificación, como constancia escrita¹⁸³ para hacer saber al sujeto tributario procesal asuntos de su interés, debe ser realizada de acuerdo con las normas que regulan su tramitación y su incorporación¹⁸⁴ en el expediente a fin de poder fehacientemente y según las exigencias del caso, verificar y determinar el cumplimiento de formalidades esenciales y de cualquier actuación de interés así como, también, evitar injustas decisiones ante posibles caducidades, prescripciones, nulidades y otras formalidades en las que el factor tiempo, ejecución y otras circunstancias precisan de constatación confiable, veraz y exacta.

11. Remisión a los competentes órganos decisorios.

1) Aspectos previos.

Tres aspectos previos a considerar a fin de hallar razones para que la UCS participe en funciones tributarias no expresamente atribuidas pero sí estrechamente vinculadas a las atribuidas: En primer lugar, la importancia del expediente tributario ha sido examinada con particular énfasis en su condición de único medio, en nuestra opinión, para fehacientemente probar la existencia del procedimiento tributario; pero, es criterio de la SPA que el expediente administrativo es la prueba natural mas no la única.¹⁸⁵ En segundo lugar, es interesante observar que la elaboración y el manejo del expediente tributario corresponden a la Administración Tributaria -sujeto activo de la obligación tributaria-, es decir, responsabilidades atribuidas a una de las partes y no a un tercero imparcial; contrariamente, como si lo es

¹⁸³ EDUARDO J. COUTURE. Op. Cit. Págs. 520 y 521.

¹⁸⁴ COT. Arts. 161-168.

¹⁸⁵ TSJSPA. Sentencia 1257.

en el caso del expediente judicial. En tercer lugar, pareciera sin justificación alguna la participación de la UCS en la remisión del expediente tributario al competente órgano decisorio ya tributario o judicial; pero, es que se trata del expediente tributario instruido durante la aplicación del procedimiento de verificación tributaria, mecanismo expedito y diseñado para dar respuesta breve y rápida a problemas de complicaciones sencillas que hacen evidente tal participación.

2) Disponibilidad.

El órgano tributario competente, en sede tributaria o judicial, para decidir el caso sometido a su veredicto depende de la resulta obtenida de la labor probatoria ejecutada durante el lapso correspondiente dentro del procedimiento de verificación tributaria o proceso contencioso tributario, según corresponda, con los medios insertos en el expediente tributario. Consecuencialmente, la disposición del expediente por el órgano competente es determinante para dictar decisión, tal disponibilidad se logra al solicitar oportunamente el envío por parte del órgano de la Administración Tributaria que lo elabora y posee o que ésta lo remita en la ocasión que el caso concreto lo exija.

3) Señalamientos pertinentes.

Es evidente, entonces, que el acto de remisión del expediente tributario es de mucha importancia respecto del cual los señalamientos siguientes son pertinentes: a) se le califica de carga procesal; pero, la solicitud de remisión condicionada a un plazo prudencial y sanción¹⁸⁶

¹⁸⁶ LOTSJ. Arts. 10 apartes 11 y 17, y 23 aparte 2. G. O. Núm. 37942 de 20/5/04.

le proporciona carácter de obligación a tenor de este requerimiento; b) su incumplimiento puede ocasionar el desconocimiento de la causa por el juez, la preclusión y otras consecuencias en contra o a favor de una de las partes; c) el remitente no envía el expediente original sino copia certificada del mismo, este manejo podría originar irregularidades que crearían condiciones proclives a impugnaciones; d) la frecuente irregularidad de su no remisión ha inducido a la práctica de decidir causas haciendo uso de la copia del expediente del sujeto pasivo o, incluso, de la buena fe bajo la presunción de existencia del expediente y de acuerdos entre las partes sobre el mismo, e) en determinadas circunstancias otros órganos tributarios, distintos a los que lo elaboran, podrán requerir el envío del expediente tributario instruido durante el procedimiento de verificación, debido a constituir el precedente tributario en base al cual se continuará laborando en el procedimiento de fiscalización y determinación que se aplica cuando el caso concreto, inicialmente verificado, requiera investigación; f) las posibles acciones recursivas, incluyendo el amparo constitucional y el tributario, contra resoluciones y otros actos tributarios que, emitidos durante el procedimiento de verificación violen o amenacen violar derechos y garantías, en cuyos casos el expediente tributario será remitido a otros órganos tributarios o jurisdiccionales, según corresponda, g) el retardo y la negativa de remisión del expediente así como la deficiencia en su elaboración, son irregularidades muy frecuentes; y h) difícil imparcialidad porque la elaboración, el manejo y posesión del expediente tributario corresponden al sujeto activo de la obligación tributaria, esta realidad crea

razones para que se exija a la Administración Tributaria cumplir el principio procesal de facilidad de la prueba¹⁸⁷.

4) Momentos de la consignación.

En cuanto al momento de la consignación o producción del expediente en el proceso o juicio, correlacionado con su remisión, la ley¹⁸⁸ establece cuatro oportunidades, en nuestra opinión, las tres primeras de tipo absoluto y la cuarta de tipo relativo; pero además, la jurisprudencia fija una quinta oportunidad que junto con la cuarta de tipo relativo tornan controversial la remisión. Oportunidades: La 1ª junto con el libelo de la demanda, la 2ª en la contestación de la demanda, la 3ª en la promoción de pruebas, con la mayor preferencia debido a la aplicación de relevantes principios procesales garantistas del debido proceso, la 4ª en otras oportunidades distintas a las anteriores previa aceptación de la contraparte y la 5ª en cualquier otra ocasión sin mutuo acuerdo o aceptación de las partes y antes de que se dicte sentencia;¹⁸⁹

12. Impugnación.

La impugnación del expediente tributario como medio de defensa constituye, en nuestra opinión, una acción recursiva muy *sui generis* cuando nos percatamos que, en primer lugar, el objeto sobre el que recae la acción puede ser **todo el expediente o una parte del mismo**¹⁹⁰ como medio probatorio, en segundo lugar, las causas motivadoras tienen

¹⁸⁷ TSJSPA. Sentencia 1257.

¹⁸⁸ CPC. Art. 429.

¹⁸⁹ TSJSPA. Sentencia. 1257.

¹⁹⁰ TSJSPA. Sentencia .1257.

que ver con la correspondencia entre originales y copias certificadas de documentos en cuanto a: no incorporaciones o no fidedignas **–sí es el todo–** y no adecuaciones o inconformidades **–sí es en parte–** y, en tercer lugar, la oportunidad de impugnación depende del momento, **examinada ut supra**, de consignación del expediente así: a) al contestar la demanda, b) dentro de los cinco días siguientes de contestar la demanda, c) en los cinco siguientes del vencimiento del lapso de promoción de pruebas, d) dentro de los cinco días siguientes a la consignación del expediente tributario en autos, previa constatación que la misma se haya realizado antes del acto de informes¹⁹¹ y e) dentro de los cinco días siguientes a aquél en que conste en autos cualquier actuación del recurrente si el expediente fuese consignado después del acto de informes.¹⁹²

Creemos firmemente que la seguridad jurídica, la igualdad ante la ley, la vigencia de la legalidad y la impartición de verdadera justicia claman por el derrumbe de adversos paradigmas. La impugnación en materia tributaria no puede aferrarse a la concepción con la que se manejan principios jurídicos fundamentales en materia civil o administrativa. Los diversos aspectos comentados en este literal, configuran una realidad proclive a la toma de decisiones tributarias desfavorables al fisco nacional que pudiese ser corregida con la participación de la UCS mediante el ejercicio de controles precisos, sencillos, idóneos y constantes sobre la elaboración, organización, manejo y remisión oportuna del expediente tributario al órgano decisorio.

h. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN.

¹⁹¹ TSJSPA. Sentencia. 1257.

¹⁹² TSJSPA. Sentencia.1257.

Requerir información a los contribuyentes es la segunda función del consejo comunal conferida por el SENIAT¹⁹³ para poder verificar el cumplimiento del deber formal y sustanciar el expediente. Al verificar el deber formal se ha de practicar el respectivo reajuste a la información suministrada en la declaración o en el documento presentado por el contribuyente o responsable. Reajuste que puede ser: a) *de conformidad*, b) *de reparo* y c) *de devolución*¹⁹⁴ o crédito fiscal; cualquiera sea el resultado se requiere constatar los deberes formales¹⁹⁵ según el caso concreto y emitir resolución fidedigna, labores exigentes de informaciones exactas lo que nos indica que en pro de decisiones reales y justas, no es dable una interpretación restrictiva respecto de la verificación con fundamento exclusivo en los datos contenidos en la declaración y anexos,¹⁹⁶ cuestión prevista en la precitada norma. Luego, si el requerimiento de información implica labor investigativa surge la fiscalización, es decir, la verificación da paso a esta función más profunda y exigente; en efecto, la investigación crea el deslinde entre verificar y fiscalizar y sus respectivos procedimientos.

i. RÉGIMEN SANCIONADOR.

Ubicados dentro del contexto tributario que comprenda los deberes formales, los ilícitos tributarios formales y las respectivas sanciones previstas,¹⁹⁷ significa que los contralores sociales deben conocer el régimen de sanciones tributarias porque de sus actuaciones de control es posible detectar incumplimientos de deberes formales, sancionados tributariamente con penas cuya imposición cierta, oportuna y justa demanda actuar idónea y probamente en la gestión de control y conocer sobre tales penas: sus tipos, quantum, modalidad y su relación con el patrimonio público como bien jurídico que se pretende proteger. Los deberes formales, los ilícitos

¹⁹³ PROVIDENCIA 890. Art. 3 aparte único.

¹⁹⁴ COT. Arts. 172, 175, 186 y 187.

¹⁹⁵ COT. Arts. 145, 146 y 147.

¹⁹⁶ COT. Art. 174.

¹⁹⁷ COT. Arts. 93, 94, 99-107 y 173.

formales que se pueden cometer y las sanciones a ser impuestas están claramente establecidos en la ley. Los tipos de sanciones: *multa* en UT, *clausura temporal* en días de la oficina, del local o del establecimiento, *revocación* de la autorización para ejercer la respectiva actividad económica y *aplicación de medidas* dirigidas a salvar obstáculos impositivos a la actuación de la autoridad tributaria. Más allá del contexto anterior, el controlador social debe conocer con claridad y precisión los deberes materiales, los restantes ilícitos tributarios y demás tipos de sanciones tributarias contemplados en el COT, a fin de poder dimensionar su ámbito de competencia y cerciorarse cuando su actuación no corresponda.

j. CRÍTICAS A LA PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA 890.

El SENIAT emite este instrumento jurídico sublegal con el propósito de dar cumplimiento al mandato constitucional¹⁹⁸ de materializar el derecho de participación ciudadana, en este específico caso, creando y fomentando las condiciones proclives para que el pueblo organizado directa y activamente intervenga en el control de la gestión tributaria como porción de la gestión pública; sin embargo, como fundamento jurídico refiere la Ley del SENIAT¹⁹⁹ muy anterior a la Ley Tributaria Suprema vigente, a la cual no menciona.

Los actos o hechos tributarios como productos del accionar humano en los que convergen intereses económicos matizados, en distintos grados, por pareceres sociales, políticos y culturales, crean una madeja de interrelaciones que tornan muy difícil deslindar en el caso concreto, no así en teoría, entre deberes formales y deberes materiales, entre el ilícito formal y el material, entre informarse para verificar e investigar para fiscalizar, entre ciertas actuaciones en algunas fases durante el procedimiento de verificación y el de fiscalización. Esta realidad del quehacer tributario junto con algunas normas tributarias de contenidos

¹⁹⁸ CRBV. Arts. 62, 70, 168 y 184.2

¹⁹⁹ LEY DEL SENIAT. Art. 4. 8. 9.10 y 36.

confusos²⁰⁰ exige la emisión de una providencia tributaria más clara y precisa en cuanto a las funciones atribuidas y, a la vez, soportar su operatividad mediante instructivos de funcionamiento.

B. CONTROL TRIBUTARIO ATRIBUIDO MEDIANTE NORMAS FISCALES.

A los consejos comunales se les atribuyen funciones de control tributario mediante normas fiscales contempladas en LOCGCF y en la RESOLUCIÓN 225 titulada “**NORMAS PARA FOMENTAR LA PARTICIPACIÓN CIUDADANA**” y derivada del precitado instrumento jurídico de rango orgánico, cuyo propósito es desarrollar el derecho de participación ciudadana. La precitada RESOLUCIÓN parece constituir un instrumento sublegal, en nuestra opinión, no bien adecuado en su concepción jurídica para tal atribución, por lo que será de especiales cuidado e interés focalizar y urdir en la estrecha interrelación control tributario-control fiscal así como en las normas que justifican tal atribución en función de la preservación de un bien jurídico común: el patrimonio de la República.

a. ATRIBUCIÓN MEDIANTE LA LOCGCF.

Después de la CRBV, la LOCGCF es el máximo instrumento jurídico rector del control fiscal en nuestro país. La Contraloría General de la República institución estatal regida por la precitada ley, conforma junto con el Ministerio Público y la Defensoría del Pueblo el Poder Ciudadano y tiene atribuida,²⁰¹ por un lado, la delicada y estratégica función de controlar el patrimonio público mediante la fiscalización, vigilancia y verificación de los bienes, los gastos y *los ingresos, de éstos últimos -de tipo monetario- una porción corresponde a tributos* y, por el otro, la importante responsabilidad de fomentar la participación ciudadana en el ejercicio de la función de control sobre la gestión pública, de ésta

²⁰⁰ COT. Art. 174 y 180.

²⁰¹ LOCGCF. Arts. 1, 2, 6, 14.8 y 9.

la recaudación de tributos constituye una apreciable parte y muy relevante, objeto de este control.

Expresado sucintamente el rol del supremo ente contralor, debemos apelar al criterio doctrinario según el cual la CGR es la *administración tributaria contralora* debido a ser el organismo superior de control fiscal externo en cuyo ejercicio se puede topar con asuntos tributarios²⁰² de los que se podrían derivar resultados lesivos al patrimonio público cuya averiguación y control son de su competencia,²⁰³ por ejemplo, examinar cuentas de entes tributarios, revisar declaraciones, fiscalizar contribuyentes, analizar actuaciones de funcionarios públicos y formular los reparos fiscales o tributarios según la naturaleza de la consecuencia lesiva resultante de las deficiencias, negligencias, omisiones, errores y demás irregularidades.

1. Unidad de Contraloría Social Integrante del SNCF.

La atribución de funciones de control tributario a los consejos comunales mediante normas legales de carácter fiscal, exige un cuidado y preciso análisis que permita buscar y hallar las razones o las motivaciones que, en principio, no parecen aceptables.

Veamos, por una parte, los consejos comunales, y por ende las UCS, no integran la estructura organizativa de la CGR; luego, lo organizacional interno no constituye vía expedita para que la CGR atribuya a los consejos comunales funciones de control tributario de acuerdo con el mandato de promover la participación ciudadana²⁰⁴; sin embargo, por la otra, los consejos comunales son miembros del Sistema Nacional de Control Fiscal (SNCF) porque el derecho de participación ciudadana lo realiza la sociedad o comunidad organizada en consejos comunales y otras formas de organización²⁰⁵ y, en

²⁰² LOGCF. Arts. 58, 66 y 84.

²⁰³ CRBV. Arts. 287 y 289.1 y 3. LOGCF. Art. 2. 2do aparte y Parágrafo único.

²⁰⁴ LOGCF. Arts. 1, 6, 14.9 75 y 76.

²⁰⁵ CRBV. Arts. 62, 70 y 184.2

nuestro criterio, adquieren la condición de órgano de control fiscal (OCF) al legalmente establecerse en su estructura organizativa las UCS (comunidad organizada) con la misión de ejecutar los controles a la gestión pública a tenor de lo que dispone sobre el particular la LOCGCF;²⁰⁶ en consecuencia, esta vía es legal para atribuir funciones de control tributario a los consejos comunales, asunto a discutir en lo que sigue.

Al integrar el consejo comunal la estructura organizativa del SNCF, apreciamos, se crean, más allá de lo organizacional interno, condiciones adecuadas y expeditas para que la CGR le atribuya, de acuerdo con la modalidad, muy *sui géneris*, expuesta ***ut supra* (II. B. a.)**, funciones de control tributario mediante normas de nivel sublegal. Esta particular modalidad tiene su asidero, por un lado, en que ni la LOCGCF ni la CGR constituyen, en su especie, instrumentos institucionales de naturaleza tributaria y, por el otro, la interrelación control tributario-control fiscal es de tal grado de vinculación que, muy a menudo, no es fácil diferenciar cual es el tipo de actuación que se está ejecutando. Esto queda corroborado cuando los OCF detectan irregularidades que pueden originar reparos tributarios y fiscales (administrativos) o uno de ellos. Luego, la CGR cumple funciones de control tributario al ejecutar controles administrativo-fiscales; en consecuencia, cuando la CGR atribuye funciones contraloras las mismas comprenden ambas clases: tributarias y fiscales, porque es imposible separarlas.²⁰⁷

Atendiendo a la funcionalidad del CC su órgano contralor, la UCS, es un OCF del SNCF²⁰⁸ que merece esclarecimiento sobre algunos aspectos dado su rol de control. El nivel jerárquico de las UCS, en nuestra opinión, se corresponde con el de las UAI de los organismos o entidades estatales de conformidad con la LOCGCF²⁰⁹ y la atribución de las funciones

²⁰⁶ LOCGCF. Art. 24.4, 75.4. 5 y 6.

²⁰⁷ LOCGCF. Art. 86.

²⁰⁸ LOCGCF. Art. 26.4 y Parágrafo Único.

²⁰⁹ LOCGCF. Arts. 9.1-11, 26.4 y Parágrafo Único. 52 y 75.4. 5 y 6.

contraloras debe orientarse por las que cumplen las UAI²¹⁰ y ceñirse a la particularidad del CC.

2. Control de la Gestión Pública.

En lo que concierne a la función de control tributario y fiscal de la sociedad organizada sobre la gestión pública del Estado que sus trabajadores, en sus diferentes categorías y oficios u ocupaciones, realizan, ha de entenderse como el conjunto de elementos, factores, informaciones y demás recaudos obtenidos y calificados como necesarios para ponderar y evaluar la utilización de los recursos asignados y distribuidos para satisfacer las necesidades materiales y espirituales del colectivo durante un específico período. Ahora bien, en el continente gestionario como resultado-obtenido se hallan los tributos recaudados constitutivos de una porción de esa gestión pública, objeto de control aplicando los procedimientos²¹¹ y métodos de acuerdo con la modalidad comentada en breve, *ut supra*.

Este control de gestión pública de rango constitucional abre las posibilidades para que la sociedad, a través de las UCS de los consejos comunales, examine, conozca y evalúe la calidad de desempeño y de trabajo de los venezolanos y venezolanas al servicio del Estado.

3. Naturaleza Jurídica de los Reparos.

El reparo es un acto de especial importancia para la UCS porque de la ejecución de actividades de control pueden detectarse irregularidades que originan la práctica de corregir errores y deficiencias muy notorias y frecuentes mediante tres tipos de ajustes que se hacen constar en actas escritas, a saber: de conformidad, de ajuste y de reparo, asuntos ya comentados al analizar el procedimiento de verificación. Ahora bien, el reparo amerita ser examinado porque según la

²¹⁰ LOGCF. Art. 41, 61, 62, 64 y 66.

²¹¹ LOGCF. Arts. 35, 42.4 y 5, 43, 75.4.5 y 6, 85 y 86.4.5 y 6.

irregularidad causante sea detectada en materia tributaria²¹² o en materia fiscal²¹³ surgen diferencias que necesitan ser conocidas por los miembros de UCS a fin de que realicen labor de cultura tributaria.

La categoría jurídica tributaria **“control tributario”** no se utiliza en la normativa fiscal; sin embargo, sí se emplea la figura **reparo tributario** cuando al aplicar controles fiscales se detectan irregularidades que lesionan el patrimonio público cuyo resarcimiento está previsto mediante la formulación de reparos de este tipo.

Podemos entender el reparo como la objeción que, a la declaración o al documento escrito y presentado por el interesado, hace el órgano competente mediante la aplicación del procedimiento legalmente previsto para su análisis y emisión de la respectiva decisión que se hará constar en resolución o en la llamada acta de reparo.²¹⁴

En atención a lo inmediato anterior expuesto es pertinente expresar que el reparo por su naturaleza jurídica puede ser: a) de naturaleza tributaria aplicándose, según el caso concreto, el procedimiento de verificación o de fiscalización²¹⁵ y b) reparo de naturaleza fiscal-administrativa en cuyo caso rige el “Procedimiento Administrativo para la Determinación de Responsabilidades”,²¹⁶ aplicable ante los siguientes casos: -a la declaratoria de la responsabilidad administrativa, -a la imposición de multas y -a la formulación de reparos respecto de los cuales no hace distinción alguna entre tributarios y fiscales. En cualquiera de las dos situaciones se finaliza con la emisión del respectivo acto tributario o fiscal-administrativo.

b. ATRIBUCIÓN MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 225.

²¹² COT. Arts. 172, 175, 183, 185 y 187. LOGCF. Arts. 86.4.5 y 114 2do aparte.

²¹³ LOGCF. Arts. 58, 85, 86, 87, 89, 95, 96, 97, 103, 104 y 114.

²¹⁴ COT. Arts. 173, 175, 183 y 184.

²¹⁵ COT. Arts. 172-193.

²¹⁶ LOGCF. Arts. 86.4 y 5, y 95-111.

Examinada, en breve, la atribución de funciones de control tributario a los CC mediante normas fiscales de nivel orgánico, procede abordar a continuación tal atribución, en lo esencial, a nivel de la normativa sublegal derivada de la LOGCF,²¹⁷ cuyo contenido de propósito y de forma es de sumo interés para la comunidad organizada.

Es pertinente tener presente que la CGR carece de facultades para atribuir funciones de tipo tributaria por ser materia que compete al SENIAT; sin embargo, a través de nuestros breves análisis y el desempeño práctico se ha constatado, en muchos casos, la vinculación estrecha entre irregularidades tributarias y fiscales cuando el contribuyente ejecuta sus actividades relacionadas con las materias tributarias y/o fiscales. En consecuencia, cuando funcionarios del SENIAT cumplen labores de control tributario suelen frecuentemente toparse con irregularidades fiscales a las que pudiesen ignorar; similar situación se presenta con funcionarios de la CGR. Esta es la segunda razón de fondo para considerar que tal vinculación origina una atribución implícita de funciones tributarias al CC mediante normas fiscales mientras que la primera razón de tal carácter, según la doctrina, está dada por la condición de constituir la CGR **la administración tributaria contralora** debido a ser el organismo superior de control fiscal externo, en cuyo ejercicio puede detectar irregularidades tributarias lesivas al patrimonio público que le compete controlar, averiguar y determinar²¹⁸ para su corrección y sanción.

Previo a las consideraciones sobre las dos siguientes vertientes: Una a través de las OAC²¹⁹ y la otra a través de los OCF,²²⁰ establecidas para que la sociedad organizada ejerza el control sobre la gestión pública fundamentado en el derecho de

²¹⁷ LOGCF. Arts. 1, 6, 14.9, 24.4 25.7, 75 y 96.

²¹⁸ CRBV. Arts. 287 y 289. 1 y 3. LOGCF. Arts. 2. 2do aparte y Parágrafo Único, 85 y 86. 4 y 5.

²¹⁹ RESOLUCIÓN 225. Arts. 9-25.

²²⁰ RESOLUCIÓN 225. Arts. 26-33.

participación ciudadana de rango constitucional²²¹, en este específico caso el control tributario, es pertinente acotar que, en primer lugar, **los ingresos como rubro fundamental del patrimonio público**²²² no son incluidos como información a suministrar, junto con los gastos y bienes, a los CC y, en segundo lugar, el control de gestión en lo que atañe al control tributario como ejercicio tangible del derecho de participación ciudadana estaría sujeto a una respuesta²²³ transmitida por oficinas con tendencia a la burocratización, en la primera vertiente.

1. Control Tributario por las UCS a través de las Oficinas de Atención Ciudadana (OAC).

La ejecución del control tributario por las UCS de los consejos comunales como vía constitucional establecida para controlar y evaluar directamente la gestión pública,²²⁴ no es posible realizarla a través de la vertiente de las OAC; en efecto, es característica del derecho de participación ciudadana su ejercicio activo y directo por la comunidad organizada y plenamente identificada, es decir, sin intermediación alguna como rasgo propio de la democracia participativa que la distingue de la democracia representativa puesta en práctica, esta vez, por medio de las OAC.

Las instituciones contempladas, en esta alternativa o vertiente, tales como las denuncias, sugerencias, solicitudes, reclamos, quejas, peticiones y requerimientos²²⁵ a disposición de los ciudadanos para requerir informaciones y respuestas sobre asuntos y problemas de interés colectivo, podrán ser útiles para ejercer otros tipos de controles a los diseñados con el objeto de controlar y evaluar la gestión pública en función de razones y propósitos establecidos por nuestra Carta Magna.²²⁶

²²¹ CRBV. Arts. 62, 72 y 184.

²²² RESOLUCIÓN 225. Art. 8.

²²³ RESOLUCIÓN 225. Arts. 6 y 7.

²²⁴ CRBV. Arts. 62, 70 y 184.2

²²⁵ RESOLUCIÓN 225. Arts. 9, 12 y 13.

²²⁶ CRBV. Art. 62.

2. Control Tributario por las UCS a través de los Órganos de Control Fiscal (OCF).

Las normas que regulan la estructura organizativa²²⁷ del aparato de control estrictamente interno de la CGR y la del ampliado más allá de éste pero bajo la rectoría²²⁸ del Contralor General de la República, establecen claramente que los verdaderos órganos operativos de los OCF²²⁹ son los de la categoría de UAI adscritas a las entidades u organismos públicos²³⁰ y sus equivalentes UCS de los consejos comunales²³¹ cuando atendemos a la misión encomendada a éstos a través de su órgano contralor para evaluar y controlar la gestión pública. Es decir, UAI y UCS son los entes ejecutantes de las actividades contraloras derivadas de la funciones de control tributario y fiscal mientras que los restantes OCF son de dirección, planificación, coordinación y supervisión.

Esta segunda vertiente de control se presenta confusa y muy diferente a la inmediata anterior porque los miembros de las UCS participan de manera directa en la ejecución de los controles bajo dos modalidades que, en breve, se comentarán. En efecto, es el caso que en esta vertiente se aprecia una especie de subordinación funcional²³² a las UAI por parte de la sociedad organizada que, *identificada por las normas de la LOGGCF²³³ como ciudadanos individuales pero que se les reconoce ser organizados en el instrumento jurídico sublegal,*²³⁴ ejerce el derecho de participación ciudadana del control fiscal sobre la gestión pública, tal subordinación implica desconocer la condición de OCF al CC y la igualdad, a nuestro criterio, entre UAI y UCS. O sea que, los consejos comunales no son OCF,

²²⁷ LOGGCF. Arts. 24, 26 y 43.

²²⁸ LOGGCF. Arts. 4, 14.10, 24 y 26

²²⁹ LOGGCF. Arts. 9.1-11, 24.4 y 26.4 y Parágrafo único.

²³⁰ LOGGCF. Art. 9.1-11.

²³¹ LOCC. Art. 19.5

²³² RESOLUCIÓN 225. Arts. 26, 31, 32 y 33.

²³³ LOGGCF. Art. 24.4

²³⁴ RESOLUCIÓN 225. Arts. 4, 9, 13. 8. 9 y 10, 28.7 y 33. LOCC. Art. 2 y 4.1.

esto se opone a lo establecido en la LOGCF²³⁵ y que, en nuestra opinión, responde a lo expresado en el párrafo con que se inicia este numeral 2.

Factible de pensar que *la referida identificación individualista* y la correlativa omisión de la sociedad organizada para el ejercicio del control fiscal, obedecen a la ausencia de los consejos comunales para el momento -2001- de la reforma orgánica contralora, situación diferente para el momento -2007- cuando se emite la Resolución 225; apreciación corroborada mediante la precitada normativa sublegal al contemplar la incorporación de funcionarios de los OCF a organizaciones sociales y la cooperación con la UCS de los CC para la formación y adiestramiento en el ejercicio del control fiscal, social, legal e interno.²³⁶ Este entramado de dispositivos contenidos en las normas de la Resolución 225, es lo que crea la aludida confusión.

(a) Incorporación de miembros de las UCS a los OCF.

Las funciones de control tributario atribuidas mediante este instrumento jurídico sublegal a la sociedad organizada, insistimos, se soporta en la vinculación inseparable control tributario-control fiscal planteada *ut supra* **(B. a. 1. tercer párrafo)** y son ejecutadas de manera directa por los miembros de las UCS, conjuntamente, con los funcionarios fiscales de los OCF del nivel operacional, es decir, UAI adscritas a la CGR²³⁷ y a los organismos o entidades señalados en normas fiscales de orden legal²³⁸ y coordinados mediante normas de nivel sublegal,²³⁹ aspectos

²³⁵ LOGCF. Arts. 24.1 y 4, y 26.

²³⁶ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.1.2 y 7.

²³⁷ RESOLUCIÓN ORGANIZATIVA N° 1. Arts. 3, 4, 5 y 6. G. O. 37881 DE 17/2/04.

²³⁸ LOGCF. Art. 9.1-11.

²³⁹ RESOLUCIÓN N° 010000017 Arts. 1, 3 y 9.

que serán tratados con mayor precisión y amplitud cuando se aborde el control fiscal.

Esta modalidad de fomentar la participación ciudadana en el control de la gestión pública contemplada en esta resolución, consiste en la incorporación de ciudadanos a la UAI,²⁴⁰ por una parte, de manera individual y, por la otra, condicionada a convenios dirigidos a garantizar confidencialidad, responsabilidad, objetividad y reserva,²⁴¹ en otras palabras, ignoran, ex profeso, los CC como entes contralores tributarios y fiscales mientras que establecen cooperación con los mismos, a través de las UCS, en labores de control social.²⁴² Es evidente la tendencia a impedir que el consejo comunal participe en el control de la gestión pública vía el control tributario y fiscal.

(b) Incorporación de funcionarios de los OCF a las UCS.

La segunda modalidad de la segunda vertiente para que la sociedad organizada controle la gestión pública mediante la ejecución directa de actividades de control tributario, consiste en la incorporación de funcionarios de las UAI a las labores de control planificadas y programadas por las UCS de los consejos comunales, identificados en este instrumento sublegal como organizaciones sociales.²⁴³ Esta alternativa de incorporación es posible porque programar y planificar son manifestaciones ciertas de la existencia de organización mientras que la

²⁴⁰ RESOLUCIÓN 225. Art. 28 Acápites y 3.

²⁴¹ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.3.

²⁴² RESOLUCIÓN 225. Art. 28.7.

²⁴³ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.2.

opción a merced de la individualización como se expresa en el segundo párrafo del inmediato anterior literal **(a)**, es incompatible para llevar a la realidad lo ordenado constitucionalmente: materialización del derecho de participación ciudadana.

c. CAPACITACIÓN ESPECIAL.

Las funciones tributarias atribuidas a los CC determinan el ámbito de conocimientos especiales, que en materia tributaria, el contralor social-comunitario debe poseer. Ahora bien, para delimitar ese ámbito específico de conocimientos se han de considerar que, los diversos aspectos señalados con relación a la capacitación general del contralor social **(en I. J.)** y los expuestos en cuanto a las funciones contraloras tributarias atribuidas por normas tributarias, fiscales y administrativas **(en II. A. B. C.)**, dibujan amplia visión sobre esa especificidad de conocimientos que el contralor social debe poseer para cumplir la función que la ley tributaria le atribuye. En este orden de ideas la competencia tributaria de la UCS la fijan las tres siguientes funciones: *verificar el cumplimiento de deberes formales*, *requerir información y sustanciar el expediente tributario* y, consecuentemente, definen el espectro de conocimientos específicos del contralor social quien debe ser orientado para adquirirlos y practicarlos hacia la búsqueda de la eficiencia y del rechazo a la corrupción y a la burocracia inoficiosa. A grandes rasgos, este espectro podría visualizarse así: *verificar deberes formales* significa saber y aplicar el procedimiento de verificación y por ende su vinculación con los demás procedimientos tributarios; *requerir información* evidencia la necesidad de conocer la esencia, implicación y significación de las actividades de investigación a fin de evitar ir más allá de su competencia; y *sustanciar el expediente* obliga conocer y dominar la importancia de la organización y del valor

probatorio de este complejo instrumento procesal denominado expediente tributario.

d. CRÍTICAS A LA RESOLUCIÓN 225.

El contenido de las normas de este instrumento jurídico sublegal destinado a desarrollar el derecho de participación ciudadana en conformidad con el propósito y visión de la CRBV y la LOCGCF, carece de la claridad y la precisión exigidas por la realidad nacional de la actualidad, poco aceptada por preciso sector del no común, pues se trata de la activa y directa participación de la sociedad organizada en los asuntos públicos.

La participación ciudadana diseñada mediante esta Resolución siguiendo las dos vertientes antes comentadas: la primera, a través de las OAC, corresponde mejor al ejercicio del derecho de petición y no del derecho de participación ciudadana²⁴⁴ tal y como se plantea la ejecución del control de la gestión pública y, la segunda, a través de los OCF, consiste en el ejercicio del derecho de participación mediante la incorporación de la persona individualmente conlleva, en su primera modalidad, a la omisión de la sociedad organizada, esto es, de los consejos comunales mientras, en la segunda modalidad, la opción de la incorporación de funcionarios de los OCF para que actúen, conjuntamente, con miembros de consejos comunales, no cumple el cometido de un verdadero control de la gestión pública como lo prevé la CRBV.

En corto resumen: las normas de esta Resolución 225 se perfilan más acordes para ejecutar actividades contraloras otras a la de tipos tributario y fiscal examinadas en este trabajo, por ejemplo actividades contraloras de tipo social, tal y como lo deja entrever, con cierto matiz de distinción²⁴⁵ de las dos primeras, la precitada resolución.

²⁴⁴ CRBV. Arts. 51 y 62. LOPA. Arts. 2 y 3.

²⁴⁵ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.2 y 7.

C. CONTROL TRIBUTARIO RESIDUAL.

El control tributario atribuido a los CC mediante la Ley Orgánica de los Consejos Comunales (LOCC), calificado en el contexto de este trabajo como un control residual debido a tratarse de una ley de carácter eminentemente social y luego económica pero no tributaria ni fiscal, sin que se pueda preterir absolutamente la vinculación entre lo social, económico y tributario-fiscal, se manifiesta de relevante interés porque los agentes económicos –microempresarios- ya personas naturales o jurídicas, en su condición de usuarios de recursos financieros o no financieros públicos, están, por una parte, exentos del pago de cualquier tributo nacional²⁴⁶ y, por la otra, regidos por un orden jurídico microfinanciero destinado a atender el desarrollo de la economía popular y alternativa,²⁴⁷ distinto al que regula el sistema financiero para el desarrollo de la economía nacional.

Ahora bien, la contemplación en esta ley de la exención tributaria significa la realización de actividades económicas configuradoras de la obligación tributaria que genera el hecho imponible mediante el cual se tipifica el tributo. Sobre este particular se ha de resaltar que a tenor de la exención establecida, las operaciones de intermediación financiera relacionadas con créditos, inversiones y autogestión realizadas a través de los cuatro fondos del consejo comunal: Acción Social; Gastos Operativos y de Administración; Ahorro y Crédito Social; y Riesgo,²⁴⁸ configuran, en determinados casos, la obligación tributaria de cuyo hecho imponible se deriva un tributo legalmente liberado de su pago por los potenciales contribuyentes. Lo expresado, en nuestro criterio, evidencia la presencia del control tributario que de ninguna manera riñe con la exención ni con el objetivo de desarrollar una economía popular apoyada por sistema microfinanciero regulado mediante una normativa distinta a la que rige el sistema macrofinanciero; contrariamente, le proporciona fortaleza y validez al propósito dispensador más allá de justificar la ausencia de control, arguyendo evitar erogaciones para ejecutar funciones sin

²⁴⁶ LOCC. Art. 61

²⁴⁷ DECRETO CON FUERZA DE LEY DE CREACIÓN, ESTIMULO, PROMOCIÓN Y DESARROLLO DEL SISTEMA MICROFINANCIERO. (DLCPSM) Art. 1º. G. O. N° 37164. De 22/3/01.

²⁴⁸ LOCC. Arts. 47.3. 4 y 6, 51, 52. 1. 2. y 3, 53. 1 y 3, 54 y 55. 1. 2 y 3.

recompensa dineraria, si se piensa que subyacen fines y valores de mayor trascendencia; por ejemplo, el privilegiar el interés social sobre el interés de la acumulación de capital,²⁴⁹ es decir, prioridad al beneficio social ante la ganancia financiera.

Reafirmando lo antes expuesto se considera que, la utilización de la institución tributaria “**exención**”²⁵⁰ significa que se está realizando una actividad económica generadora de obligación tributaria de cuyo tributo se le exceptúa legalmente; en consecuencia, el tributo, es decir, el impuesto causado no se paga pero los trámites tributarios deben ser realizados a fin de satisfacer formalidades necesarias y de evitar irregularidades por los sujetos pasivos y activos de la relación tributaria. De esta manera se ejerce un control previendo cualquier discrecionalidad más allá de lo legalmente establecido. Lo breve expuesto indica que los CC son personas jurídicas sujetas a las disposiciones de LOCGCF, a pesar de no ser contribuyentes²⁵¹.

III. CONTROL FISCAL.

El control fiscal atribuido al CC y ejecutado por la UCS, como su órgano contralor, constituye el segundo problema de contraloría objeto de análisis en esta tercera parte del trabajo.

La inclusión del control fiscal en este Trabajo de Especialización en Materia Tributaria, obedece a las siguientes seis razones: 1ª, a su estrecha vinculación con el control tributario junto con el que conforman, en alta porción, el control de la gestión pública a través, respectivamente, de los controles a la recaudación tributaria y a la administración de los ingresos; 2ª, a nuestra apreciación, obtenida del análisis a la variada, compleja e interrelacionada normativa tributaria-fiscal en el contexto de este trabajo, sobre que: a) el CC integra el SNCF y b) la Unidad Contraloría Social es un OCF del SNCF dado que su rol de órgano contralor del CC -ente éste sujeto a las disposiciones de la LOCGCF y al control de la CGR²⁵²- es similar al

²⁴⁹ LOCC, Arts. 30 y 31.5

²⁵⁰ COT, Art. 73.

²⁵¹ LOCGCF, Art.9.12

²⁵² LOCGCF, Art. 9.12.

ejercido por las UAI de los entes señalados en los restantes numerales de la norma precitada en el pie de página inmediato anterior; 3ª, al objeto de la LOCGCF que al versar sobre la regulación de las funciones contraloras, contempla, de manera expresa, la participación de los ciudadanos en el ejercicio de la función contralora²⁵³; 4ª, a la naturaleza de los asuntos que se estudian en el Postgrado de Especialización en Derecho Tributario, a través de las tres siguientes asignaturas: Bases Constitucionales del Sistema Tributario Venezolano, Control Externo en Venezuela y Procedimiento Administrativo de Determinación de la Obligación Tributaria; 5ª, a la necesaria búsqueda de una vía para atacar ética y eficientemente dos nefastos males: la corrupción y el burocratismo inoficioso que arremeten contra el sano funcionamiento de un Estado democrático de derecho de justicia; y, 6ª, a las facultades de control fiscal atribuidas a los CC de conformidad con el orden constitucional, legal y sublegal, control que debe ser ejecutado para verificar la aplicación de los principios de transparencia, honestidad, eficiencia, oportunidad, responsabilidad, rendición de cuentas, exactitud, sinceridad, veracidad, eficacia, economía, calidad, objetividad, imparcialidad, eficiencia y legalidad.²⁵⁴

La aludida vinculación control tributario-control fiscal reviste un carácter casi inescindible y verificable, en la práctica y casos concretos, cuando se inician actividades de control a través de la ejecución de las mismas, al toparse frecuente y simultáneamente con irregularidades a causa del incumplimiento de obligaciones tanto tributarias como fiscales, es decir, con irregularidades relativas a la recaudación tributaria –ingresos tributarios- y a la asignación y uso de recursos financieros –ingresos fiscales-. En consecuencia, los funcionarios tributarios del SENIAT y los contralores de la CGR, versados en ambas materias, en el cumplimiento de funciones de control, suelen tropezarse con la presencia simultánea de irregularidades tributarias y fiscales.

En atención a lo expresado, el examen del control fiscal, en este trabajo, se justifica cuando atendemos a la protección del sistema administración pública

²⁵³ LOCGCF. Arts. 1 *in fine* y 6.

²⁵⁴ LOCGCF. Arts. 2, 8 y 24 Parágrafo Único.

y del patrimonio público mediante la participación del pueblo organizado en la forma como la Constitución y la Ley establecen.

Las facultades contraloras de tipo fiscal que se atribuyen a las UCS pueden provenir de las tres fuentes legales siguientes: Control fiscal atribuido por la LOCGCF **(B)**, control fiscal atribuido por la RESOLUCIÓN 225 de la CGR **(C)** y control fiscal atribuido por la LOCC y la Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno –LOCFG- **(D)**, a estas dos últimas leyes orgánicas de carácter no específicamente tributario ni fiscal pero sí social, se ha estimado conveniente agregar las facultades contraloras previstas en cinco leyes orgánicas, de similar naturaleza, aprobadas por la Asamblea Nacional a fines del año 2010, a saber: Ley Orgánica de las Comunas –LOC-, Ley Orgánica de Contraloría Social –LOCS-, Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal –LOEC-, Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular –LOPPP- y Ley Orgánica del Poder Popular –LOPP-.

Lo expuesto en lo que respecta al control fiscal motiva, por un lado, reafirmar lo expresado, en la última parte del primer párrafo de la sección **II CONTROL TRIBUTARIO**, en cuanto a la intuición, reflexión y objetividad sobre lo que está aconteciendo en materia de participación popular y, por otro lado, hacer la cita doctrinaria siguiente relacionada con el control fiscal emitida por la Subcontralora General de la República:

“Durante su discurso, González abarcó tres puntos importantes para el Sistema de Control Fiscal en Venezuela: en primer lugar, la ruptura conceptual que entraña la nueva contraloría y la refundación del control fiscal en Venezuela, con la Constitución de la República de 1999. En segundo lugar, el desafío del orden normativo y doctrinario que tiene la conciliación de la participación y el protagonismo ciudadano en el control fiscal, mediante el ejercicio de éste por los órganos de control fiscal internos y externos. Y por último, la necesidad de hacer útil, práctico, accesible y eficaz para los ciudadanos, el instrumento de la auditoría de estado, hoy para su ejercicio exclusivo por las instituciones de control, orgánicamente consideradas.”²⁵⁵

Finalmente, para abordar el control fiscal que la comunidad organizada ha de realizar de conformidad con las facultades contraloras atribuidas, se ha estimado conveniente dar una noción acerca de lo que ha de entenderse por control fiscal y mencionar los diferentes sistemas y modalidades que se

²⁵⁵ ADELINA GONZÁLEZ. Op. Cit. Discurso pronunciado en Barbacoas capital del Municipio Rafael Urdaneta del Estado Aragua. Tomado de INTERNET. Boletín de Prensa. Contraloría General de la República. 12/3/07.

utilizan para ejecutar las actividades de control, con la finalidad de poder orientar mejor el análisis que nos hemos propuesto a través de este trabajo. Sobre el particular, veamos:

El control fiscal puede entenderse como el conjunto y variadas actividades contraloras que se ejecutan de acuerdo con el tipo de procedimiento legalmente aplicable al caso concreto y por el órgano competente, con la finalidad de constatar el acatamiento exacto y veraz en el cumplimiento de la normativa vigente para regular la política, la información, la eficiencia y la economía diseñadas para lograr las preestablecidas metas, objetivos y misión mediante la racional asignación y el adecuado uso de los recursos del patrimonio público, dispuestos para tal logro.

El control fiscal consta de dos sistemas: El sistema de control fiscal interno y el sistema de control fiscal externo, controles que pueden realizarse bajo las siguientes modalidades: previa, posterior y concomitante.²⁵⁶

A. MATERIA OBJETO DE CONTROL.

Es muy interesante e imperativo delimitar, al menos teóricamente, la materia objeto de control fiscal que la UCS ha de realizar; no en la definición de la materia per se debido a estar ya definida, sino en qué porción de esta materia y en el por qué y en el cómo de la delimitación teórica, puesto que en la práctica sucederá lo que la realidad y la conveniencia ajustadas a derecho, impongan. Esta delimitación comenzará con el claro conocimiento de la difícil tarea de diferenciar, según las peculiaridades del caso concreto, entre el control fiscal, el control tributario y el control social, sobre estos particulares releer lo escrito respecto a lo que se entiende por estas clases de controles. Estas son algunas de las razones para que se hable de una delimitación teórica y no práctica, cuando se trate de precisar la materia objeto de control fiscal por parte de las UCS.

Veamos entonces, la materia objeto del control fiscal comprende los ingresos, bienes, gastos y las operaciones que con ellos se realizan. Dentro del contexto y a los efectos de este trabajo, el control fiscal que la UCS ejecuta parece sólo interesarse, *prima facie*, en el rubro de los

²⁵⁶ LOGCF. Arts. 38 y 64. RICGR. Art. 18. RESOLUCIÓN Núm. 010000017. Normas para el Funcionamiento del Control Externo e Interno. Art. 3. G. O. 36229 de 17/6/97. GPCC. Op. Cit. Págs. 70 y 71.

ingresos –impuestos, tasas y contribuciones especiales- y de este rubro la porción que corresponda a la recaudación tributaria del subrubro impuestos; sin embargo, la imposibilidad de separar, en el presupuesto fiscal anual, los ingresos provenientes del ramo tributario de los ingresos provenientes de otras fuentes, determina que la actividad de control de la UCS recaiga sobre la masa de ingresos presupuestarios sin distinción alguna. Un ejemplo sobre esta difícil delimitación se tiene en el 25% de asignaciones especiales²⁵⁷ porción integrada por tributos y regalías constitutiva junto con el situado constitucional de un monto mayor al cual ha de agregarse créditos adicionales²⁵⁸ remanentes del ejercicio fiscal anterior destinadas a los estados, municipios, distritos y consejos comunales²⁵⁹ para proyectos diversos con prioridad en los de infraestructura y equipamiento médico asistencial, sanitaria, educativa, deportiva, transporte y cultural²⁶⁰ cuyos controles fiscales han de ejecutarse de acuerdo con los principios mencionados *ut supra*.

Lo expuesto evidencia que la masa dineraria recaudada se califica, tributariamente, de tributos mientras su equivalente cuantitativo se califica, fiscalmente, de ingresos, es decir, un simple cambio de denominación. He ahí la estrecha interrelación entre las categorías tributarias y fiscales sujetas a controles muy similares mientras que sus diferencias radican en lo intrínseco de las razones del por qué y del cómo sus respectivos elementos constitutivos fluyen en dirección contraria para encontrarse espacial y temporalmente donde y cuando las necesidades sociales lo determinen.

Estas condicionantes reafirman la naturaleza teórica del análisis a los controles en virtud de la seria dificultad, casi imposibilidad, de separar los diferentes montos integrantes de ingresos según sus fuentes de origen, entre ellos los provenientes de la fuente tributaria para conformar el monto total del ingreso presupuestario anual -año fiscal- período con base en el cual se programan las actividades contraloras de la gestión pública.

²⁵⁷ CRBV. Art. 156.16. LAEDMH. Arts.1 y 2. G. O. Núm. 38 408 de 29/3/06.

²⁵⁸ LAEDMH. Art. 4.

²⁵⁹ LAEDMH. Art. 1.

²⁶⁰ LAEDMH. Art. 11.6.7.8.9 y 10.

B. CONTROL FISCAL ATRIBUIDO POR LA LOCGRCF.

Se considera imperativo examinar las facultades contraloras de tipo fiscal que el Legislador atribuye a los consejos comunales mediante la LOCGCF porque la Resolución 225 que la CGR emitió, fundamentada en dicho instrumento jurídico orgánico, con la finalidad de desarrollar el derecho constitucional de participación ciudadana, en nuestra opinión, no satisface las expectativas y aspiraciones inmersas en el espíritu, propósito y razón de la normativa constitucional²⁶¹ en materia de democracia participativa; en otras palabras, la normativa fiscal de rango orgánico no sólo es más amplia sino de más detalle y claridad en las funciones que atribuye a la comunidad organizada, aun cuando no concibe, opinamos, un desarrollo de la participación popular con el alcance que proyecta la Constitución del 99. Algunos de los aspectos aquí planteados serán analizados con mayor precisión cuando se examine el control fiscal asignado mediante la Resolución 225.

a. FUNDAMENTOS PARA LA ATRIBUCIÓN.

La fundamentación de la atribución de facultades contraloras de tipo fiscal a los CC ha de iniciarse con base en el resultado del análisis realizado en **II. B. a. 1** que, advertido su desconocimiento en **II. B. b. 2** y mencionado en **III**, primer párrafo, 2ª razón de inclusión, literales a) y b), conduce a la siguiente conclusión: los CC son entes integrantes del SNCF y las UCS son OCF,²⁶² e equivalen a las UAI.

El Legislador fiscal fundamenta la atribución de funciones de control fiscal a la comunidad organizada –consejos comunales– cuando da cumplimiento al mandato constitucional de desarrollar el derecho de participación ciudadana, manifestado a través de la actividades ejecutadas para materializar el control de gestión, emitiendo un conjunto de normas²⁶³ a fin de atender y promover las iniciativas y peticiones de la comunidad destinadas a fomentar

²⁶¹ CRBV. Arts. 5, 62, 70 y 184.

²⁶² LOCGCF. Arts. 9.12, 24.1 y 4, 26.4 y Parágrafo Único, 75.4. 5 y 6.

²⁶³ LOCGCF. Arts. 1, 6, 14.9, 24.4, 25.7 y 75.4y6. LCC. Art. 1º en la primera parte de su acápite.

el ejercicio del control y vigilancia de la gestión pública. Como se mencionara, *ut supra*, la LOCGCF no utiliza la categoría consejo comunal al referirse a las personas naturales o jurídicas que pueden ejercer el derecho de participación ciudadana, en su defecto emplea, por una parte, el término ciudadano²⁶⁴ dándole así el carácter individualista al ejercicio de dicho derecho y, por la otra, el término comunidad²⁶⁵ para referirse a las iniciativas relacionadas con su ejercicio; sin embargo, en la Resolución 225 se emplea la categoría consejo comunal²⁶⁶ aunque de manera marginal, lo que, no obstante, señala ser apropiado utilizarlo cuando se analiza la atribución de funciones contraloras a la comunidad organizada.

Ahora bien, a los efectos de la atribución de las funciones de control fiscal, en cualquiera de sus tipos y modalidades que se ejecutan y analizan en este trabajo, es conveniente precisar que los consejos comunales se ubican perfectamente, a nuestro criterio, entre las personas jurídicas sujetas a las disposiciones de la LOCGCF y al control, vigilancia y fiscalización de la CGR²⁶⁷ porque puede recibir y manejar recursos públicos bajo cualquier modalidad lícita,²⁶⁸ además ellos integran el SNCF y ejecutan actividades de control a través de la UCS, su órgano contralor interno.²⁶⁹

b. CONTROL FISCAL INTERNO.

Las actividades contraloras que las UCS de los CC ejecutan para cumplir las funciones de control atribuidas con fundamento en el derecho constitucional de participación ciudadana²⁷⁰ con la finalidad de coadyuvar a la supervisión, control y evaluación de la gestión pública, se realizan mediante la aplicación del sistema de

²⁶⁴ LOCGCF. Arts. 1, 6 y 24.8.

²⁶⁵ LOCGCF. Art. 75.1 y LOCC. Art.4.1.

²⁶⁶ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.7

²⁶⁷ LOCGCF. Arts. 9.12, 14.9 y 33.6 y 8.

²⁶⁸ LOCGCF. Art. 9.12. LOCC. Art. 47.1.2.3.4.5 y 6.

²⁶⁹ LOCGCF. Art. 24.4 y 26.4. LOCC. Arts. 1, 34

²⁷⁰ CRBV. Arts. 5, 62, 168 Primer aparte y 184. 2 y 6.

control fiscal interno previsto en la LOCGCF²⁷¹, la utilización del procedimiento establecido y la observancia de la normativa orgánica-fiscal²⁷² que coadyuva junto con las normas específicas a regular y armonizar este sistema de control y su procedimiento.

Se infiere de lo inmediato antes expresado que los integrantes de las UCS están en la obligación de conocer y dominar las definiciones, características, elementos, principios, requisitos, bondades y vulnerabilidades de los sistemas de control tributario, fiscal y social, así como de las diferentes modalidades y los respectivos procedimientos aplicables al caso concreto, y orientados por el control a la gestión pública.

En este orden de ideas es apropiado acudir a la doctrina con la finalidad de conocer como se conceptúa la labor de control fiscal ejecutada por los órganos contralores internos en sus respectivos organismos o entes de adscripción, al respecto se realiza la siguiente cita:

“Se trata de las dependencias que, en su carácter de integrantes del sistema de control interno,, deben velar por el adecuado funcionamiento de dicho sistema a cuyo fin deben suministrarle a la máxima autoridad jerárquica del organismo de que se trate, todas las evaluaciones llevadas a cabo, así como las recomendaciones que puedan formular con el propósito de optimizar la eficiencia y la eficacia de la actividad administrativa que atañe realizar a tales autoridades”²⁷³

Y tratando de interpretar la intención del Legislador fiscal expresada en las normas de carácter orgánico,²⁷⁴ el sistema de control fiscal interno puede definirse así:

El control fiscal interno consiste en la organización sistémica de los recursos humanos, materiales, financieros, no financieros, técnicos y tecnológicos disponibles y necesarios de ser utilizados mediante la aplicación de los métodos y los procedimientos para la ejecución de las actividades de

²⁷¹ LOCGCF. Arts. 35 – 41.

²⁷² LOCGCF. Arts. 4, 6, 23, 24 Parágrafo Único, 26 Parágrafo Único, 33. 1. 5. 6 y 8, 52, 61 y 75.4 y 6.

²⁷³ FREDDY J. ORLANDO S. La Potestad Inquisitiva de los Órganos de Control Fiscal y la Determinación de la Responsabilidad Administrativa de los Funcionarios Públicos. Pág. 24. Impresos Miniprés, C. A. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. 2006.

²⁷⁴ LOCGCF. Arts. 35, 38, 39 y 41.

auditoría, supervisión, control, investigación, verificación, examen, estudios, análisis, vigilancia, fiscalización y contraloría con la finalidad de constatar el cumplimiento del principio de la legalidad y demás principios que rigen el manejo, asignación y uso de los recursos financieros y no financieros así como las operaciones que con ellos se realizan los órganos competentes, con el objeto de lograr los objetivos y fines preestablecidos.

Las debidas consecuencia y coherencia con los resultados obtenidos de nuestros análisis a las normativas tributaria y fiscal relacionadas con las funciones contraloras atribuidas a la comunidad organizada, conducen a la conclusión de la existencia de equivalencia entre: a) los organismos y entidades integrantes del SNCF y los CC,²⁷⁵ y, b) las UAI de los organismos y otros entes públicos y las UCS²⁷⁶ de los CC. Las aludidas similitudes funcionales y jerárquicas facilitan a los CC tomar la normativa legal y sublegal fiscal de guía para elaborar manuales e instructivos de organización, procedimiento, sistemas de control y sistemas de evaluación²⁷⁷ que les permitan ser idóneos en el compromiso de coadyuvar al control de la gestión pública a través de la ejecución de actividades contraloras de conformidad con funciones de control tributario y fiscal legalmente atribuidas.

De lo expuesto sobre las facultades de control fiscal atribuidas a los CC, se infiere que las mismas son de dos tipos: 1) Control fiscal interno, analizado en este literal **(b)** y aplicable a lo interno de los CC. 2) Control fiscal externo que se examina, *ut infra*.

c. CONTROL FISCAL EXTERNO.

Las actividades de control fiscal externo que las UCS ejecutan, conforman con las actividades de control fiscal interno el todo de la función contralora en materia fiscal atribuida a los CC. Esta función de control fiscal más la función de control tributario

²⁷⁵ LOGCF. Arts. 24.4 y 75.4y 6. LOCC. Arts. 2 y 19.

²⁷⁶ LOGCF. Arts. 9.1-12, 24.1 y 4, 26.4.

²⁷⁷ LOGCF. Arts. 37, 33.4.6.7 y 8, 36 y 40. Resolución Núm. 01000015. Normas Generales de Control Interno. Arts. 3, 4, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 17, 22, 23, 25 y 29. G. O. 36229 de 17/6/97.

constituyen la globalidad de la facultad de control²⁷⁸ asignada a los CC para coadyuvar al control de una pequeña porción de la gestión pública.

El control fiscal interno es ejecutado por el órgano contralor -UCS o UAI- integrante del organismo controlado, por ejemplo, consejo comunal, gobernación o alcaldía debido a que su objeto de control es la gestión del organismo o ente controlado mientras que el control fiscal externo²⁷⁹ es ejecutado por un órgano de control extraño a la institución controlada; por ejemplo, cuando órganos de control externo de la CGR realizan auditorías a las gobernaciones, alcaldías, ministerios, institutos autónomos o consejos comunales.

Atendiendo a la normativa²⁸⁰ que regula el sistema de control fiscal externo, este tipo de control fiscal puede definirse, así:

El control fiscal externo consiste en la organización sistémica de los recursos humanos, materiales, financieros, no financieros, técnicos y tecnológicos disponibles y necesarios para ejecutar las actividades de control, vigilancia, inspección, investigación y fiscalización mediante la aplicación del respectivo procedimiento por el órgano de control externo competente, destinadas a constatar el acatamiento de los principios de legalidad, exactitud, sinceridad, eficiencia, eficacia, economía, calidad y oportunidad en las operaciones de asignación, manejo y uso de los recursos por el organismo responsable, con la finalidad de verificar el cumplimiento de los objetivos, evaluar los resultados obtenidos, presentar recomendaciones y determinar las condiciones de control y evaluación de la gestión pública

Bien puede observarse, las funciones de control fiscal externo atribuidas a los CC son cumplidas por las UCS, sus órganos de control interno, mediante la aplicación del procedimiento establecido para realizar inspecciones, fiscalizaciones, auditorías y cualquier tipo de contraloría; en consecuencia, la UCS debe

²⁷⁸ LOGCF. Art. 75. LSENIAT. Art. 4. 8. 9. 10 y 36. Resolución 225. Arts. 9. 19 y 28. Providencia 890 Arts. 2, 3 y 4.

²⁷⁹ LOGCF. Arts. 42-50 y 63-73.

²⁸⁰ LOGCF. Arts. 42, 46, 48, 63, 64, 65, 66, 67 y 77.

elaborar los manuales, estatutos, instructivos de procedimiento, de control y evaluación tomando como guía la normativa legal y sublegal fiscal.²⁸¹ Están sujetos a este tipo de control cualquier organismo o ente público o privado que construya obras, produzca bienes o preste servicios, en el espacio geográfico constitutivo de la jurisdicción del respectivo CC, siempre y cuando utilice recursos afectados al cumplimiento de finalidades de interés público, es decir, recursos provenientes de los organismos o entidades señaladas en la LOCGCF.²⁸²

C. CONTROL FISCAL ATRIBUIDO POR LA RESOLUCIÓN 225.

De conformidad con lo establecido por el Legislador orgánico fiscal²⁸³ para dar cumplimiento al mandato constitucional de desarrollar, fomentar y hacer efectivo el derecho de participación ciudadana,²⁸⁴ la Máxima Autoridad Contralora de la República ha atribuido, mediante instrumento jurídico de carácter sublegal,²⁸⁵ funciones fiscales a los CC.

La Resolución 225, por una parte, no contiene norma alguna que expresamente atribuya funciones de control fiscal a los CC, esta afirmación puede corroborarse mediante la verificación de los contenidos de las normas de los sistemas de control interno y de control externo de la LOCGCF que, de alguna manera, señalan funciones de control fiscal, tales como: inspecciones, fiscalizaciones, auditorías, exámenes, estudios, análisis, investigaciones, verificaciones, evaluaciones, establecimiento, vigilancia, aseguramiento, organización, promoción mantenimiento, determinación y coordinación,²⁸⁶ por la otra, algunas de sus normas refieren a la ejecución de control fiscal, presentación de iniciativas relacionadas con programas de formación, proyectos de asesoría y proyectos de adiestramiento, atender las recomendaciones y actualizar modificaciones a disposiciones de control fiscal, presupuestarias y

²⁸¹ LOCGCF. Arts. 42, 46 y 48. Resolución Núm. 010000017. Arts. 1, 4, 5, 8.1.3 y 5, 10.1.5.6.8 y 9 y 11.

²⁸² LOCGCF. Art. 9.1-12.

²⁸³ LOCGCF. Arts. 1, 6, 14.9, 24.4, 25.7, 5.1.2.4 y 5, y 96.

²⁸⁴ CRBV. Arts. 62 y 184.2 y 6.

²⁸⁵ RESOLUCIÓN 225. Arts. 8, 17, 19, 26 y 28.2 y 3.

²⁸⁶ LOCGCF. Arts. 35, 36, 38, 41, 42, 43, 45 y 46.

hacendísticas²⁸⁷ y, otras normas están relacionadas con materia de control social mediante las cuales se pretende el desarrollo del derecho de participación ciudadana y que, en nuestra apreciación, crea la aludida confusión.

Ahora bien, un análisis cuidadoso y acorde con el propósito trazado y perseguido, señala que dos vertientes se utilizan para dar cumplimiento a las funciones, cada una de ellas, en lo esencial, será examinada con la finalidad de determinar, a nivel teórico, si la ejecución de actividades contraloras responden al cumplimiento de tales funciones y permiten realizar un control a la gestión pública como lo concibe la Constitución.

a. CONTROL FISCAL POR LA UCS A TRAVÉS DE LAS OAC.

En el contexto de este trabajo se descarta la contemplación de cualquier actuación contralora de tipo individual debido a que la atribución de funciones de control, destinadas a coadyuvar a la vigilancia, control y evaluación de la gestión pública, en otras palabras, al control de una ínfima porción de la gestión pública, se hace a la comunidad organizada para el ejercicio del derecho de participación ciudadana con tales connotaciones, y no como si se tratase de ejercer el derecho de petición perfectamente ubicable en esta parte normativa de este acto administrativo-fiscal,²⁸⁸ en nuestra apreciación.

Esta primera vertiente establecida para que los ciudadanos y las ciudadanas de manera individual o colectiva ejecuten actividades de control fiscal con fundamento en el derecho de participación ciudadana, evidencia, por una parte, un ejercicio no directo del precitado derecho sino indirecto o representativo²⁸⁹ y, por la otra, una correspondencia más acertada con el ejercicio del derecho petición que con el derecho de participación ciudadana en atención

²⁸⁷ RESOLUCIÓN 225. Arts. 26 y 28.1. 2. 3. 4 y 8

²⁸⁸ RESOLUCIÓN 225. Arts. 9-25.

²⁸⁹ RESOLUCIÓN 225. Arts. 12, 13 y 16.

a los trámites y las formas como se utilizan los instrumentos o medios disponibles y se dan respuestas a los requerimientos.²⁹⁰

Ahora bien, cuando la Máxima Autoridad Contralora de la República providencia el acto fiscal que le ordena el instrumento jurídico orgánico rector, para fomentar la participación ciudadana en el control fiscal, lo hace atribuyendo funciones a la comunidad organizada,²⁹¹ específicamente a los CC. Estas funciones son de naturaleza eminentemente fiscal, jamás de otro tipo por ejemplo, social, financiera o tributaria; excepto, la implicitud referida *ut supra*, relacionada con las funciones tributarias. En consecuencia, los contenidos de las sugerencias, quejas, peticiones, reclamos, denuncias y cualquier otro instituto similar, deberán referirse a aspectos fiscales relativos a las operaciones, manejo o uso de los ingresos, gastos y bienes públicos.

Como podrá observarse, por una parte, el propósito para que se ejerza la función fiscal está claro así como, también, lo están los procedimientos, los trámites y los sujetos²⁹² organizados y designados para cumplir sus deberes; sin embargo, por la otra, algunas normas niegan la participación directa en la ejecución de actividades de control fiscal y en la recaudación de los elementos adecuados y requeribles para coadyuvar al control y evaluación de la gestión pública. Esta incoherencia incide negativamente en el fomento y la promoción de la participación ciudadana con el sentido y el propósito que el Constituyente del 99 concibió este derecho.

b. CONTROL FISCAL POR LA UCS A TRAVÉS DE LOS OCF.

Esta segunda vertiente luce interesante porque la correspondiente normativa²⁹³ atributiva de funciones de control fiscal, por una parte,

²⁹⁰ CRBV. Art. 51. LOPA. Arts. 2, 3 y 5. Resolución 225. Arts. 9, 11 y 12.

²⁹¹ LOGCF. Arts. 6 y 75.1. LOCC. Art. 2 y 4.2

²⁹² RESOLUCIÓN 225. Arts. 15-25.

²⁹³ RESOLUCIÓN 225. Arts. 26-33.

reconoce la existencia de la comunidad organizada²⁹⁴ a los efectos del ejercicio del derecho de participación ciudadana; sin embargo, es notoria la tendencia a regular el ejercicio de este derecho con sentido individualista cuando se observa la utilización de los términos ciudadano y ciudadanía,²⁹⁵ puesto que es un órgano o ente público que realiza el control; labor en la que incluye a un ciudadano y a través de esta modalidad se influye sensible y negativamente en un eficiente y efectivo control fiscal de la gestión pública asignada constitucionalmente a la comunidad organizada (CC),²⁹⁶ por la otra, contempla dos modalidades para el ejercicio de las funciones del control fiscal que se fundamentan en el intercambio temporal de incorporaciones de funcionarios e integrantes entre los órganos operativos –UCS y UAI- y, finalmente, no atribuye de manera expresa y específica funciones de control fiscal sino que, en su lugar, utiliza el enunciado genérico: ***ejecución de controles fiscales sobre la gestión pública***,²⁹⁷ como la facultad general que, necesariamente, absorbe para su cumplimiento todas las funciones fiscales propias de los controles interno y externo.²⁹⁸

1. Incorporación de funcionarios de los OCF a las UCS.

Esta es una de las dos modalidades contraloras de la segunda vertiente en la que los CC disponen para ejecutar, a través de sus UCS, las actividades de control fiscal con el objeto de cumplir las funciones atribuidas²⁹⁹ de acuerdo a lo señalado *ut supra* (en III. C.b.). Esta alternativa que se realiza con el concurso de funcionarios de los OCF, permite a los miembros o voceros

²⁹⁴ RESOLUCIÓN 225. Arts. 28. 2 y 7, 31, 32 Único aparte y 33.

²⁹⁵ RESOLUCIÓN 225. Arts. 28 Acápites 3 y 5, 31 y 32.

²⁹⁶ RESOLUCIÓN 225. Arts. 28. Acápites 1 y 3.

²⁹⁷ RESOLUCIÓN 225. Arts. 26, 28 Acápites 1. 3 y 4, 29.1, 30 y 31,

²⁹⁸ LOGCF. Arts. 35, 38, 40, 41, 42, 46 y 48.

²⁹⁹ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.2.4.7 y 8.

de las UCS dimensionar y delimitar la naturaleza, importancia, objeto, principios, requisitos y demás características de cada uno de los controles: tributario, fiscal y social así como, también, sus diferencias.

2. Incorporación de miembros de las UCS a los OCF.

Esta es la otra modalidad contralora de la segunda vertiente para que la comunidad organizada cumpla funciones de control fiscal³⁰⁰ dirigidas a coadyuvar a la vigilancia, control y evaluación de la gestión pública. Las condiciones de atribución de funciones son las mencionadas en el aparte inmediato anterior. Esta modalidad se lleva a efecto mediante la incorporación de integrantes o voceros de los CC a los OCF o, más concretamente, de las UCS a las UAI y con la particularidad de someter a los incorporados a cumplir un convenio que garantice la observancia de los principios de confidencialidad, responsabilidad, reserva y objetividad.³⁰¹ Este requisito contractual obedece, en nuestra opinión, al calificativo de individualista que distingue la forma de participar la ciudadanía en la ejecución de actividades fiscales al cumplir funciones de control según este específico dispositivo; contraria a la participación en comunidad organizada que es la forma correcta y requerible para ejercer el control de gestión pública.

³⁰⁰ RESOLUCIÓN 225 Art. 28.3.4.7 y 8

³⁰¹ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.3.

c. CAPACITACIÓN ESPECIAL.

La preparación teórico-práctica de los contralores comunitarios a fin de que cumplan efectiva y eficientemente las funciones de control fiscal cuando ejecuten las actividades que permitan obtener los elementos idóneos para coadyuvar a la vigilancia, control y evaluación de la gestión pública, constituye una tarea de altas prioridad e importancia. En este sentido, a la determinación del ámbito de los conocimientos fiscales que les deben ser impartidos a los contralores sociales, le es aplicable lo expresado *ut supra* (II. B. c.), con relación al ámbito de la capacitación y adiestramiento en materia de control tributario; siendo conveniente dos advertencias: primera, la particularidad de la no expresa atribución de funciones fiscales a los CC mediante la normativa sublegal emitida al respecto, circunstancia que impone tomar el dispositivo, arriba referido, ***“ejecución de controles fiscales sobre la gestión pública”*** y, de él, inferir para su cumplimiento, el ejercicio de las funciones fiscales establecidas, al nivel orgánico, para los controles interno y externo. Segunda, la poca claridad y la sensible confusión de las normas de la Resolución 225 destinadas a fomentar el derecho a la participación ciudadana mediante el ejercicio del control fiscal al incluir, en nuestra opinión, el control social. Esta situación de oscura y confusa regulación sublegal del control fiscal, obliga aplicar métodos y procedimientos idóneos y sencillos para instruir a los contralores comunitarios, en su mayoría poco versados en esta materia.

D. CONTROL FISCAL RESIDUAL.

El asunto básico de partida lo constituye el amplio espectro del objeto de la LOCC que, en su diversidad, abarca el control y evaluación de las

políticas públicas,³⁰² tareas, sólo posibles, mediante el control y la evaluación de la gestión pública que implican ejecutar actividades de control fiscal, tributario y social destinadas a determinar la eficiencia y efectividad en el cumplimiento de las acciones planificadas para lograr las metas y los objetivos que conducen al logro del fin previsto. Pero, ha de observarse, la LOCC no es un instrumento jurídico de índole fiscal a través del cual el Legislador faculte a los órganos competentes y responsables de su ejecución para atribuir funciones de control fiscal a la comunidad organizada, además, este tipo de control tampoco es mencionado en alguna de sus normas que responda al significado de alguna función fiscal asignada a la UCS. Sin embargo, cuando el contralor comunitario cumple las funciones de control social que le son propias,³⁰³ no puede evitar, en el caso concreto, la presencia de cualquier irregularidad fiscal o tributaria que debe ser verificada y controlada de conformidad con lo que las respectivas leyes establezcan debido a que, en primer, los precitados contralores deben estar instruidos teórica y prácticamente en la ejecución de controles tributarios, fiscales y sociales y, en segundo lugar, dichos controles se corresponden con los exigidos para evaluar la gestión pública a través de los elementos constitutivos de resultados que concretizan las políticas públicas. Obsérvese: el control y la evaluación son *ex-post* porque si el control y la evaluación fuesen *ex-ante*, entonces, el control y la evaluación recaerían sobre políticas públicas en abstracto, y jamás en real gestión pública alguna como lo exigen la Constitución y la Ley.³⁰⁴ Luego, puede inferirse que cuando este instrumento orgánico atribuye a la UCS funciones de control social en ellas van inmersas funciones de control fiscal y de control tributario porque sólo esta triada de controles, en conjunto, es la que permite, dentro de este contexto técnico, realizar el control y evaluación de la gestión pública como producto real de la aplicación de políticas públicas. De esta realidad deviene el calificativo de atribución residual del control fiscal a los CC mediante la LOCC.

³⁰² LOCC. Art.1.

³⁰³ LOCC. Arts. 33, 34 y 45.5.

³⁰⁴ CRBV Art. 62 y LOCC Art. 1.

La atribución de funciones de control fiscal a los CC a través de normas orgánicas atributivas de funciones de control social, puede ser analizable siguiendo diversos criterios según sea la percepción sobre los motivos para atribuir controles a la comunidad organizada, los propósitos y los alcances de dichas normas así como de los objetivos que se persiguen, entre otras tantas razones. Nuestro análisis está orientado por La motivación central del presente trabajo, expresado a continuación:

La ejecución de operaciones financieras o no financieras, es decir, la prestación de servicios financieros y no financieros con recursos públicos mediante inversiones, créditos, intermediaciones financieras e, incluso, incentivación al ahorro³⁰⁵, pueden realizarse en condiciones especiales tales como: 1ª, carácter retornable o no retornable del capital;³⁰⁶ 2ª, generación o no generación de ganancias (intereses);³⁰⁷ y 3ª estipulación de lapsos liberados del pago de intereses y/o de inicio de amortización de capital.³⁰⁸ Estas condiciones crean tres situaciones distintas para la aplicación de controles: La 1ª, operaciones sometidas al control fiscal³⁰⁹ para verificar el cumplimiento de principios, metas, objetivos y demás disposiciones aplicables; la 2ª, operaciones sometidas a control tributario³¹⁰ con la finalidad de determinar la existencia y cuantía de las ganancias y de su correlativo quantum de beneficio social traducido en su equivalente monetario, cuyo tributo está legalmente dispensado mediante la exención; y la 3ª, operaciones sometidas a controles tributario y fiscal³¹¹ porque se trata de vigilar y supervisar el cabal cumplimiento de las disposiciones relativas a la asignación adecuada, uso racional, generación de ganancias y manejo eficiente de los recursos financieros de acuerdo a las metas y los objetivos preestablecidos. Ahora bien, sobre estas tres situaciones aplica perfectamente el control social³¹² porque en cada uno de sus contextos se realizan operaciones que requieren el uso integral de

³⁰⁵ LOCC. Arts. 30 y 31.4.

³⁰⁶ LOCC. Art. 48.1 y 2, 57.11

³⁰⁷ DLCPSM.. Arts. 2 Sexto Aparte, 9 Primer Aparte y 15.4. LOCC. Arts. 52.1. 2 y 3, 53. 1 y 3, 54, y 55.1.2 y 3. Reglamento Orgánico del Servicio Autónomo “Fondo Nacional de los Consejos Comunales” (SAFONACC). Arts. 5.3 y 15.4. G. O. 38878 de 26/2/08.

³⁰⁸ LOCC. Arts. 30, 31.5 y 6 y 54. DLCPDSM. Arts. 1, 2 Apartes 1 y 6, 15.4 y 16..

³⁰⁹ LOCC. Arts. 33, 34.2 y 5, 50 y 59.1

³¹⁰ LOCC. Arts. 33, 34.2 y 5 y 50.

³¹¹ LOCC. Arts. 33 y 34.2 y 5.

³¹² LOCC. Arts. 33, 34. 2 y 5 y 45.5.

recursos financieros y no financieros así como de bienes muebles e inmuebles para la producción de bienes y prestación de servicios destinados a coadyuvar a la satisfacción de las necesidades de la gente y del desarrollo del país. Es oportuno señalar que al aplicar estos tres controles se observa el preeminente privilegio que se le imprime al interés social sobre la acumulación del capital;³¹³ en consecuencia, los resultados y sus efectos cobran especial atención hacia el beneficio social sin significar desmedro alguno a la debida importancia respecto a las ganancias pecuniarias.

El breve examen a las funciones de control fiscal, calificadas de residuales en atención a ser deducidas de las funciones de control social atribuidas a los CC, señala que las UCS las cumplen ejecutando actividades de control fiscal aplicando tres modalidades: control fiscal interno, control fiscal externo y control fiscal ejecutado junto con OCF, controles que se comentarán a continuación.

a. CONTROL FISCAL INTERNO.

La UCS, como órgano contralor, tiene la responsabilidad de evaluar la gestión comunitaria de los CC ejecutando idóneas actividades de control, vigilancia, verificación y supervisión.³¹⁴

Es evidente que las UCS, por una parte, se comportan orgánica y funcionalmente con idéntico rol de contralor interno que desempeñan las UAI ante los organismos y entidades mencionados en la LOGCF,³¹⁵ y, por lo tanto, excluibles del trato diferenciado que establece la misma precitada ley orgánica para otros organismos o entidades,³¹⁶ por la otra, utilizan los métodos y procedimientos contemplados en la LOGCF,³¹⁷ LOAF³¹⁸ y sus Reglamentos, que apliquen en materia de control interno, contabilidad, tesorería y presupuesto; y, finalmente, controlan la gestión comunitaria del CC como porción de la

³¹³ LOCC. Arts. 30 y 31.5

³¹⁴ LOCC. Arts. 4.10, 33 y 34.2.

³¹⁵ LOGCF. Arts. 9.1-11 y 26.4

³¹⁶ LOGCF. Art. 9.12.

³¹⁷ LOGCF. Arts. 35-41.

³¹⁸ LOAF. Arts. 1-6. 1. 2. 3. 4 y 5, 7.3-10, 9, 31, 32, 39, 40, 41, 59-61, 105, 107, 109.3-5, 111, 121, 122, 127, 131-136, 138 y 139.

gestión pública cuyo control es un derecho constitucional y legal para la comunidad organizada y un mandato para los entes del Estado responsables, en el ámbito de sus competencias, de fomentar el derecho de participación ciudadana.

b. CONTROL FISCAL EXTERNO.

Corresponde a la labor de control fiscal con similares objeto, fines, características y las mismas regulaciones³¹⁹ expresados para el control fiscal interno más las del control externo,³²⁰ con la diferencia que la UCS ejecuta el control sobre las actividades de los organismos y otras entidades públicas o privadas que utilicen recursos públicos para la producción de bienes y/o prestación de servicios en el ámbito geográfico del CC.

c. CONTROL FISCAL EXTERNO CON LOS OCF DE LA CGR.

Este tipo de control fiscal externo de carácter residual establecido en la LOCC³²¹ luce interesante debido a poder ser ejecutado aplicando las modalidades contempladas en la Resolución 225 y analizadas cuando se examinaron aspectos relacionados con el control tributario en **II. B. b. 2. (a) y (b)** y con el control fiscal en **III. C. b. 1. y 2.** En efecto, cuando las UCS realicen actividades de control pueden incorporar funcionarios de los OCF³²² y, de igual manera, cuando OCF ejecuten actividades de control fiscal pueden incorporar voceros y/o voceras integrantes de las UCS.³²³ Finalmente, la normativa reguladora aplicable es la misma citada para los controles fiscales interno y externo analizados, *ut supra*, brevemente.

E. OPERATIVIDAD DE LOS CONTROLES.

³¹⁹ LOGCF, LOCC y LOAF en los mismos Arts citados, respectivamente, en pies de págs. 313 y 314; 312; y 315.

³²⁰ LOGCF. Arts. 42-50.

³²¹ LOCC. Art. 34.5.

³²² RESOLUCIÓN 225. Art. 28.2

³²³ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.3.

El planteamiento de este interesante aspecto de tipo formal relacionado con el control de la gestión pública mediante actividades ejecutadas por el pueblo organizado,³²⁴ requiere de las tres siguientes advertencias: 1ª, no se trata de referencia alguna sobre las formas de operar internamente los controles interno y externo, es decir, de las maneras como los diferentes actos se ejecutan, a través de los respectivos procedimientos, para configurar la dinámica del sistema de control total como sumatoria de los distintos subsistemas contralores; 2ª, se toma como fundamento y guía para este planteamiento, la concepción sobre el carácter autonómico de las funciones de contraloría expuesto en la parte **I. E.** y; 3ª, se presta merecida atención al Consejo Comunal, por una parte, debido a ser una institución social y jurídica que se perfila con fundamental importancia para la conformación del poder popular,³²⁵ por la otra, contemplar en su estructura organizativa la UCS como su órgano de control interno y de la gestión pública³²⁶ y, finalmente, estar direccionado por el Ministerio Popular para las Comunas y Protección Social (MPCPS) en cuanto a dictar políticas, lineamientos y planes, facilitar articulación, relación y coordinación con los órganos del Poder Público y acompañar en el cumplimiento de las metas y los objetivos³²⁷ para la consecución del fin establecido, sin que tal direccionamiento traduzca, en alguna norma, sentido de subordinación o dependencia, apreciación que, además, se puede deducir del contenido de otras normas.³²⁸

La operatividad de los controles que la UCS ejecuta de conformidad con las funciones que la ley le atribuye, se sustenta en la vinculación entre: a) la CGR y el CC y b) el SENIAT y el CC. Este vínculo se establece mediante dos tipos de relaciones: **la relación jurídica de control y la relación funcional de control** que se concretan a nivel de los órganos

³²⁴ LOCC. Art. 2

³²⁵ LOCC. Arts. 1, 2, 17 y 20. LOPP. Arts. 1, 2, 5, 7.1.2 y 6, 8.5.6 y 9, 11.5, 15.1 y 19

³²⁶ LOCC. Arts. 19.5, 33 y 34.

³²⁷ LOCC. Arts. 56, 57 y 59. PRO.MPCPS. Art. 6.1-7.

³²⁸ LOCC. Art. 35, 40 y 41.

ejecutores del control fiscal -UAI³²⁹ y UCS-³³⁰ y del control tributario - OAT³³¹ y UCS-.

a. RELACIÓN JURÍDICA DE CONTROL.

La CGR, en su carácter de autoridad máxima y autónoma de control fiscal, ejerce la rectoría de los distintos OCF integrantes del SNCF³³² y es su misión principal el control y la evaluación de la gestión pública e, igualmente, el SENIAT, en su condición de máxima y autónoma autoridad de administración tributaria,³³³ tiene la misión de recaudar los tributos causados por las actividades económicas originantes de la obligación tributaria de conformidad con la ley de la materia. En consecuencia, el CC cumple las funciones contraloras de conformidad con el respectivo ordenamiento jurídico fiscal y tributario, cuando la UCS, su órgano contralor, ejecuta actividades de control derivadas de las funciones atribuidas.

La operatividad contralora entre los distintos órganos operativos de control tributario y fiscal (UAI, OAT y UCS), resulta de aplicar la respectiva normativa reguladora que tiene su asidero en la coordinación y facilidades entre los precitados órganos y las instancias superiores.³³⁴ De esta manera la función de contraloría realizada por la UCS goza de autonomía, ceñida a la legalidad y orientada por los órganos competentes de la CGR y del SENIAT, sin que se establezca una relación de subordinación.

b. RELACIÓN FUNCIONAL DE CONTROL.

³²⁹ LOCGCF. Arts. 9 y 26.

³³⁰ LOCC. Arts. 19, 33 y 34.

³³¹ COT. Arts. 124, 128 Parágrafo Único, 139, 145.4, 178,

³³² CRBV. Art. 287. LOCGCF. Arts. 2, 3, 4, 9, 24 y 26

³³³ CRBV. Art. 317. Ley del SENIAT. Art. 2.

³³⁴ LOCC. Arts. 35, 56 y 57.9, PRO.MPCPS. Art. 6.1-7, PROVIDENCIA 890. Art. 3 y RESOLUCIÓN 225. Arts. 4, 6, 7, 8, 26, 28.2.3.4.5, 29.1, 30 y 31.

Se entiende la relación funcional de control como el vínculo dinámico que se genera y se mantiene entre: a) la CGR y los CC al ejercer el control fiscal sobre el uso, el manejo y custodia de los recursos financieros, no financieros y demás bienes y b) el SENIAT y los CC cuando se ejerce el control tributario para el logro de una eficiente recaudación de tributos.

El ejercicio del control tributario o fiscal deviene del factor poder que la ley atribuye mediante facultades, razón por la que es pertinente referenciar a la interrelación que entre el binomio control-poder existe y se manifiesta apreciable en un equilibrio que responde a la intensidad y calidad de la funcionalidad³³⁵ con las que los órganos operativos cumplen los controles en procuras de proba, idónea, legal y oportuna administración de recursos y recaudación de tributos.

Las UAI, los OAT y las UCS son los órganos operativos de control de los precitados organismos, responsables de generar tal funcionalidad al ejecutar ambos controles y a los que se ha de agregar el control social, sin ser objeto de este trabajo pero cuya referencia es frecuente y forzosa, debido a la estrecha conexidad con los controles tributario y fiscal, afirmación corroborable al analizar la atribución residual de funciones fiscales a los CC.

F. CRÍTICAS A LA RESOLUCIÓN 225.

Una breve crítica le fue hecha, *ut supra*, cuando se abordó la atribución de funciones tributarias mediante esta Resolución y se hizo atendiendo al amplio espectro que el control y la evaluación de la gestión pública abarcan. Esta vez la crítica reviste más concreción por tratarse de un instrumento sublegal por medio del que la CGR ha atribuido funciones de control fiscal a los CC con la finalidad de fomentar el derecho de participación ciudadana.

a. CLARIDAD Y PRECISIÓN DE LAS NORMAS DE LA LOCGCF.

³³⁵ DIEGO VALADÉS. El Control y el Poder. Págs. 47 y 48. Colección Estudios Jurídicos N° 84, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2007.

Esta crítica a la Resolución 225 ha de partir de la normativa orgánica que le sirve de fundamento,³³⁶ sin poder preterir la específica norma que establece las funciones³³⁷ a la CGR porque en ella se hallan las razones de fondo de las inconsecuencias, en nuestra opinión, para fomentar el derecho de participación con el sentido y propósito que la Constitución lo consagra y proyecta.

En este orden de ideas, la vigilancia, la auditoría y la fiscalización de los ingresos, los gastos, los bienes públicos y las operaciones realizadas con ellos, constituyen la esencia de la función de contraloría del Máximo Órgano Contralor de la República, entre cuyas competencias está la de atribuir funciones fiscales a la comunidad organizada cumpliendo, de esta manera, con el mandato constitucional de fomentar el derecho de participación ciudadana en el específico ámbito del control y evaluación de la gestión pública, a través del rubro ingresos en lo que a este trabajo concierne. Sobre este particular, la normativa de nivel orgánico es clara y precisa al referir que el fomento de la participación ciudadana está destinado a la ejecución de actividades de control sobre la gestión pública³³⁸ lo que implica, en estricto sentido, cumplir funciones de control fiscal y no de control social. De lo expuesto se colige que la Resolución 225 ha de explanar con más concreción la participación de la comunidad organizada en el control de la gestión pública mediante la ejecución de actividades de control fiscal derivadas de funciones fiscales.

b. INEXISTENCIA DE CONTROL FISCAL A TRAVÉS DE LAS OAC.

Las OAC son dependencias adscritas a organismos o entidades públicas cuya misión es la simple tramitación de requerimientos que los ciudadanos o ciudadanas formulan mediante denuncias,

³³⁶ LOGCF. Arts. 1, 6, 14.9, 24.4, 25.7, 75 y 96.

³³⁷ LOGCF. Art. 2. CRBV. Art. 62

³³⁸ LOGCF. Arts. 6, 14.9, 24.4 y 75.3.

quejas, reclamos, peticiones y sugerencias,³³⁹ en materia de control fiscal, particularmente, en el rubro de ingresos en lo que concierne a este trabajo. Las respuestas a tales requerimientos las elaboran los órganos que asignan, manejan, usan y custodian los recursos; en consecuencia, la OAC se limita a recibir solicitudes y respuestas, y a darles los trámites que corresponden hacia: el usuario, el interior del Organismo de adscripción o lo externo si el asunto compete a otro organismo.

Esta forma de control fiscal tal y como prevista en la Resolución 225, no responde al ejercicio activo y directo del derecho de participación ciudadana como lo concibe el Constituyente del 99 que ordena a la comunidad organizada concretizarlo mediante el control de la gestión pública; contrariamente, si responde a un control indirecto derivado de una participación a través de la representación y aplicando procedimientos no adecuados a las exigencias de funciones contraloras de la gestión pública. Finalmente, en nuestra opinión, estos tipos de requerimientos corresponden más al derecho de petición que al de participación ciudadana. En conclusión, no es posible cumplir alguna función de control fiscal a través de las OAC cuando se pretende ejecutar actividades para controlar la gestión pública.

c. CONTROL FISCAL CONFUSO A TRAVÉS DE LOS OCF.

La crítica a esta modalidad, a disposición de la comunidad organizada para que realice el control fiscal, se aborda previa las dos siguientes consideraciones: 1ª las normas fiscales de orden orgánico cuyos contenidos se relacionan con la promoción y el fomento del derecho de participación ciudadana, a través de la atribución de funciones fiscales para coadyuvar al control de la gestión pública, son claras y precisas, aspecto tratado *ut supra* en **F. a.**, y 2ª del análisis sobre la atribución de funciones tributarias y fiscales a los CC por la LOCGCF, se concluye que estas

³³⁹ RESOLUCIÓN 225. Arts. 9, 11, 12, 13.2.4.6y10, 15 y 16.

comunidades organizadas, es decir, los CC integran el SNCF y las UCS equivalen a las UAI.

En consecuencia, cuando mediante la Resolución 225 se atribuyan funciones fiscales a los CC, debe hacerse, en lo posible, de la manera más clara, precisa y en detalle a fin de facilitar la ejecución de actividades de control fiscal que permitan, por una parte, coadyuvar al control de la gestión pública y, por la otra, la concreción y efectividad del derecho de participación ciudadana.

Ahora bien, del análisis a la Resolución 225 en las normas cuyas disposiciones se vinculan con la promoción y el fomento³⁴⁰ de la participación de la comunidad organizada en el control de la gestión pública, se observa: 1) que algunas de ellas se relacionan con el asesoramiento, adiestramiento, formación, actualización, divulgación, iniciativas y cultura, en general,³⁴¹ en materia de control fiscal; 2) otras se refieren al control social;³⁴² y 3) finalmente, una disposición establece, mediante convenio, la incorporación individual de ciudadanos a labores de control fiscal bajo la dirección de OCF.³⁴³

Estas observaciones, un tanto cuidadosas, hacen evidentes: *Por un lado*, la ausencia absoluta de atribución expresa de funciones de control fiscal a la comunidad organizada por medio de la Resolución 225; lo que significa desconocer lo establecido por la Constitución y la LOCGCF sobre este particular y, a la vez, reflejar: en primer lugar, ejecución de actividades de control fiscal con base en las funciones de control social atribuidas, modalidad de control fiscal calificada de residual ya examinada, *ut supra*, en **III. D.**, y referenciada en **I. I.**, y, en segundo lugar, incoherencia con la atribución expresa de funciones de control tributario a los CC mediante la PROVIDENCIA 890. *Por el otro*, cierta confusión al propiciar y regular: a) la ejecución indirecta del control fiscal a

³⁴⁰ RESOLUCIÓN 225. Arts. 1, 4, 7, 26 y 31.

³⁴¹ RESOLUCIÓN 225. Arts. 28.1 y 4, 29.1, 30 y 31.

³⁴² RESOLUCIÓN 225. Arts. 27 y 28.2.5. 7 y 8.

³⁴³ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.3.

través de la OAC, b) la capacitación y culturización en control fiscal sin posibilidad de ejecución práctica alguna y c) la incorporación individual de ciudadanos como forma de promover y fomentar la participación en el control de la gestión pública, omitiendo la incorporación de la comunidad organizada (CC).

d. INCOHERENCIA NORMATIVA.

La incoherencia normativa a ser comentada versa sobre el contenido de las normas constitucionales, legales y sublegales relacionadas con la promoción y el fomento del derecho de participación ciudadana mediante la atribución de funciones de control fiscal a la comunidad o sociedad organizada.

1. Entre normas constitucionales y orgánicas.

Aún la precisión y la claridad de la normativa orgánica³⁴⁴ para la promoción y fomento del derecho constitucional de participación ciudadana mediante la atribución de funciones de control fiscal, aspectos comentados *ut supra*, es pertinente resaltar la ausencia en el uso de la expresión **comunidad o sociedad organizada** como categoría jurídica-social de sujeto atribuido de funciones contraloras de conformidad con lo que establece la Constitución en varias de sus normas,³⁴⁵ al tratarse del protagonismo participativo del pueblo, es decir, de los ciudadanos (y ciudadanas) organizados para la formación, la ejecución, la evaluación y el control de la gestión pública.

³⁴⁴ LOGCF. Arts. 1, 6, 14.9, 24.4, 25.7, 75.1 y 3.

³⁴⁵ CRBV. Arts. 62, 70, 184.2 y 4, 185 y 264.

Ahora bien, esta ausencia es cubierta por el uso reiterado con sentido individualista de los términos ciudadanos y ciudadanas al incorporarlos a labores de control fiscal mientras que se emplea la expresión **comunidad organizada** cuando se trata de la participación en la postulación de candidatos a los OCF,³⁴⁶ lo que insinúa, en nuestra opinión, una omisión legal deliberada de la precitada expresión, si la participación es en labores de control fiscal.

2. Entre normas orgánicas y sublegales.

La anterior incoherencia descrita se mantiene, de manera parcial, entre la LOCGF y la RESOLUCIÓN 225 en los mismos matices, así: a) precisión y claridad de las normas de nivel orgánico atributivas de funciones en materia de control fiscal para promover y fomentar la participación ciudadana mientras las normas de nivel sublegal se prestan a una evidente confusión, veamos: la modalidad de control a través de las OAC no constituye, en nuestra opinión, un verdadero control fiscal mientras la modalidad mediante los OCF consiste en dos controles distintos: uno de tipo fiscal si el ente rector es una UAI tipo OCF y el otro de tipo social si el ente rector es la UCS tipo OCF, en nuestra apreciación; b) incorporación y empleo individual de los ciudadanos a las funciones de control

³⁴⁶ LOCGF, Art. 76.

fiscal de los OCF; c) omisión del uso de la expresión **comunidad organizada** y al mencionar las UCS las vinculan al control social;³⁴⁷ y d) no existe alguna norma que de manera expresa atribuya funciones de control a los CC; pero, cuando sus UCS ejecutan labores de control social junto con funcionarios de los OCF se infiere que, también, lo hacen en materia de control fiscal.

IV. CONCLUSIONES.

Se han seleccionado seis aspectos **(A-F)** de este trabajo que, en nuestra apreciación, cumplen los requisitos necesarios para resumir los asuntos fundamentales que se analizan alrededor del núcleo central del tema: la atribución de funciones contraloras de tipo tributario y fiscal a los Consejos Comunales, en su carácter de comunidad organizada, con la finalidad de coadyuvar, por una parte, a una mejor y eficiente labor de control y evaluación de la gestión pública y, por la otra, a la promoción y fomento del ejercicio del derecho de participación ciudadana por el pueblo organizado con proyección de poder popular.

A. CARACTERIZACIÓN DEL TEMA.

El tema bien puede ser calificado de novedoso e interesante porque, por una parte, el desempeño del pueblo o comunidad organizada, como sujeto activo, en funciones relacionadas con el control de la gestión pública mediante la ejecución de actividades de control tributario y fiscal, constituye una particular manera de promover y fomentar el derecho de participación ciudadana y que implica la aplicación de procedimientos que exigen de los intervinientes ciertos conocimientos técnicos, sean personas

³⁴⁷ RESOLUCIÓN 225. Art. 28.7

naturales o jurídicas que carecen del carácter de funcionarios u organismos públicos, respectivamente y, por la otra, la inexistencia de jurisprudencia y doctrina tributaria y fiscal; salvo, la incipiente doctrina administrativa producida por algunos organismos del Estado y algunos estudios privados.

B. TRES ELEMENTOS.

Alrededor de tres manifestaciones contraloras del Estado: la tributaria, la fiscal y la social, se desarrolla el tema que sirve de núcleo a este trabajo especial y sobre las que a continuación se elabora un corto resumen.

a. CONTROL TRIBUTARIO.

Mediante PROVIDENCIA 890 el SENIAT atribuye a los CC las funciones de control tributario siguientes: la verificación de deberes formales, el requerimiento de información y la sustanciación de expedientes. Dichas funciones son cumplidas mediante la aplicación del COT en materia procedimental de verificación, reguladora de deberes formales y sustanciadora de expedientes en lo aplicable junto a la de tipo administrativa tanto legal, jurisprudencial como doctrinal.

b. CONTROL FISCAL.

Mediante norma de reforma orgánica el Legislador optó por fomentar y promover el derecho constitucional de participación ciudadana a través de la ejecución de actividades de control fiscal dirigidas a coadyuvar en el control y la evaluación de la gestión pública. A esta participación se le da un matiz individualista y, a la vez, se omite el uso de la expresión “comunidad organizada”, es decir, del CC. Ahora bien, por facultad establecida en la LOCGCF el Contralor General de la República dicta la Resolución 225 con el objeto de fomentar la participación ciudadana mediante normas más sencillas y

comprensivas debido a tratarse de niveles operativos; sin embargo, no se hace una atribución expresa de función de control fiscal, se opta por una modalidad de control fiscal indirecto que tiende al ejercicio del derecho de petición, se continúa omitiendo el uso de la expresión de CC, es decir, de comunidad organizada, se enfatiza en el control fiscal en teoría sin correlación alguna con la praxis y se crea confusión entre el control social y el control fiscal.

c. CONTROL SOCIAL.

Esta clase de control que se perfila determinadamente útil y necesario para el cumplimiento de una variedad de normas socioeconómicas destinadas a regular y vigilar la producción, prestación, almacenamiento, distribución, asignación, uso y comercialización de bienes y de servicios estratégicos y básicos para el desarrollo del país y de la seguridad del bienestar de la población, no es objeto de este trabajo. Sin embargo, la referencia a dicho control es imperativa porque durante la ejecución de actividades para hacerlo efectivo el contralor social, el funcionario tributario o el contralor fiscal tropezará, respectivamente, con irregularidades económica-financieras, tributarias o fiscales, que debe verificarlas. En este orden de ideas, veamos, el control social requiere para su cumplimiento ejecutar actividades, en su mayoría, sencillas y de fácil dominio por la persona responsable de vigilar, verificar y controlar el acto o hecho socioeconómico de que se trate mientras que el control tributario y el control fiscal exigen ciertos conocimientos técnicos.

C. EQUIVALENCIA ÍMPLECTA.

Del análisis articulado y cuidadoso a las normas relacionadas con la estructura y funciones del SNCF, de la SNAIAP, de los CC, de los OCF, de las UAI y de las UCS, se concluye que los CC integran el SNCF y las UCS equivalen a las UAI.

D. CONTROL DE LA GESTIÓN PÚBLICA.

Tomado el control de la gestión pública como el factor nucleador de la atribución de funciones contraloras a la comunidad organizada, se observa que, la naturaleza y la importancia del control de tal gestión demandan ejecutar las actividades necesarias para recabar todos los elementos idóneos que permitan la evaluación técnica y la descripción valorativa de las acciones planificadas por los órganos competentes. Esa evaluación técnica gira alrededor de los controles tributarios y fiscales, tema de este trabajo mientras la descripción valorativa, sin dejar de ser útil a lo técnico, depende del control social, tema no de este trabajo.

E. CRÍTICAS A NORMAS ATRIBUTIVAS.

Las críticas a las normas que atribuyen funciones de control a la comunidad organizada, específicamente a los CC, se realizan a los niveles legales y sublegal, resumiéndolas como sigue:

a. DESACERTDA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL.

En lo que concierne al nivel legal, el Legislador orgánico reformista de la LOCGCF no interpretó el propósito, espíritu y razón de las normas constitucionales creadoras del derecho de participación ciudadana del que una de sus manifestaciones es la ejecución de actividades de control tributario y fiscal, con la finalidad de coadyuvar a la evaluación y el control de la gestión pública. Sobre el particular, obsérvese: a) no uso de la expresión “comunidad organizada” cuando se trata de ejecutar labores de control fiscal y, en su lugar, sí el uso del término ciudadanos con sentido individualista; b) la sutil inclusión de los ciudadanos en labores de control fiscal, obliga a indagar en las similitudes e interrelaciones funcionales entre las UCS y las UAI para concluir que las UCS se comportan como las UAI, luego son OCF y los CC integran el SNCF mientras a las comunidades organizadas se

les específica la función de postular candidatos a los OCF; y c) la aplicación de la normativa procedimental que regula los controles fiscales interno y externo por las UCS, es evidente de acuerdo a lo expresado en el literal inmediato anterior.

Con respecto al nivel sublegal: a) las críticas hechas a la LOCGCF son aplicables, con sus particularidades, a la RESOLUCIÓN 225; b) se reafirma y enfatiza en la no atribución expresa de funciones fiscales por norma alguna a los CC; c) al contemplar el control fiscal éste puede ser directo o indirecto; en el primer tipo, los ciudadanos de manera individual lo ejecutan bajo dirección de funcionarios de las UAI y, en el segundo tipo, el control no lo ejecutan los ciudadanos sino las UAI respondiendo a peticiones formuladas por los ciudadanos y tramitadas por las OAC; y d) se da más importancia al control social que al control fiscal.

b. CONFUSIÓN Y POCA CLARIDAD.

Las críticas expresadas sobre las normas legales y sublegales que atribuyen funciones de control a la comunidad organizada, demuestran, sin duda alguna, la existencia de confusión en cuanto, específicamente, al trato entre el control fiscal y el social, imprimiéndole relevancia al primero, en lo teórico sin práctica y al segundo, relevancia tanto en lo teórico como en la ejecución de labores control. Esta confusión se hace extensiva al facultar a la comunidad organizada para que postule candidatos a la OCF, apreciamos, como manera poco clara de fomentar la participación ciudadana cuando lo fundamental es el control de la gestión pública; luego, este entramado normativo converge, con cierta sutilidad, a la no atribución de funciones fiscales a los CC.

F. “SUJETO CONTRALOR EXTRAÑO”.

El “sujeto contralor extraño” constituye el elemento adecuado para resumir los rasgos esenciales de la contraloría social comunitaria como uno de los tres asuntos fundamentales del tema estudio de este Trabajo de Especialización, debido a que muy bien puede representar la contraloría social como órgano y como función, conforme a lo expresado sobre el particular.

El calificativo de “extraño” a la comunidad organizada o al ciudadano individual como sujeto contralor tributario o fiscal, obedece sencillamente a no ser un funcionario público instruido profesionalmente para ejercer tales labores.

La atribución de funciones contraloras de tipos tributario y fiscal a los CC, significa la presencia de un sujeto raro ejecutando actividades de control y afines en ambas áreas lo que necesariamente incide, de alguna manera, en lo organizativo y funcional de los aparatos tributario y contralor del Estado.

Las argumentaciones en pro de esta atribución funcional tienen su fundamento constitucionalmente en la promoción y fomento del derecho de participación ciudadana, y fácticamente en la búsqueda de alternativas viables y adecuadas para procurar, en el mejor sentido, el arremetimiento contra la corrupción y la burocracia inoficiosa. Aun cuando la LOCC y otras leyes relacionadas con controles asignados a la comunidad organizada, no son de naturaleza tributaria ni fiscal, la amplitud del propósito y del contenido de sus normas atributivas, permite la ejecución de controles tributarios y fiscales.

BIBLIOGRAFÍA.

Doctrina.

ADELINA GONZÁLEZ.

“ “

-Conferencia sobre “Participación Ciudadana.”
Novedades. CGR. Caracas. 2006.

-Conferencia sobre “El deber de todos es promover el cumplimiento de los derechos constitucionales.” CGR. Caracas. 2007.

ALBERTO BLANCO-URIBE.

El Valor Probatorio del Expediente Administrativo en el Proceso Tributario. En Temas de Actualidad Tributaria. Libro Homenaje a Jaime Parra Pérez. Editorial Torino. Caracas. 2009.

ALFREDO LÓPEZ.

Contraloría Social Integral y Comunitaria. Coordinación Regional. Contraloría Social Zulia. 2006.

ALLAN BREWER-CARÍAS.

Introducción General al Régimen del Poder Público Municipal. En la Ley Orgánica del Poder – Público Municipal. Colección Textos Legislativos. Núm. 34. 3ª Edición. Editorial Jurídica Venezolana Caracas. 2007.

CARLOS WEFTE H.

La Verificación y los Derechos de los Contribuyentes en el Procedimiento Penal tributario. En VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Editorial Torino. AVDT. Caracas. 2004

CESAR BECCARIA.

De los Delitos y de las Penas. 4ª Edición. Ediciones Nuevo Foro. Bogotá. 1998.

CLODOSBALDO RUSSIÁN.

“ “

-El Control Social debe ser voluntario. Boletín de Prensa. CGR. Caracas. 2007.

-La Corrupción es antigua y no pasa de moda. Novedades. CGR. Caracas. 2005.

CRISÁLIDA DUPUY O.

Contralores Sociales: Un Nuevo Concepto

	de Control. Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría de Estado. Fundación "Gumersindo Torres." Caracas.
DIEGO VALADÉS.	El Control y el Poder. Colección Estudios Jurídicos Nº 84. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2007.
EDUARDO G. DE ENTERRÍA Y TOMÁS R. FERNÁNDEZ.	Curso de Derecho Administrativo. Tomo ii. 5ª Edición. Editorial Civitas. Madrid. 1990.
EDUARDO J. COTOURE.	Vocabulario Jurídico. Edición actualizada. Editorial B. de F. Limitada. Buenos Aires. 2004.
EFRAÍN SANMIGUEL.	Diccionario de Derecho Tributario. 1ª Edición. Editorial Lizcal Libros C. A. Valencia. 2006.
FÁTIMA DIAZ S.	El Procedimiento de Verificación en el COT y Las Garantías constitucionales consagradas en el Art. 49 de la Constitución. En VII Jornadas de Derecho Tributario. A. V. D. T. Caracas. 2004.
FRDDY J. ORLANDO S.	La Potestad Inquisitiva de los Órganos de Control Fiscal y la Determinación de la Responsabilidad Administrativa de los Funcionarios Públicos. Impresos Miniprés. UCAB. Caracas. 2006.
HILDA HERRERA.	Manual de Organización de los Consejos Comunales. LIVEN Editores C. A. Caracas. 2008.
ORLANDO CÁRDENAS P.	El Derecho de Acceso a los Archivos y Registros Administrativos y el Régimen de los Secretos de Estado. Situación en España y Venezuela. Colección Estudios Jurídicos Nº 81. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas 2006.
COMISIÓN PRESIDENCIAL DEL PODER POPULAR.	Contralor Social. Cuaderno Nº 3. 3ª Edición. Caracas. 2006.

MINISTERIO DE COMUNICACIÓN E INFORMACIÓN.	Contraloría Social Poder para el Pueblo. Publicación. 2005.
CONTRALORÍA MUNICIPAL DE NAGUANAGUA.	Guía Práctica de los Consejos Comunales. Al Día Contraloría. Legis. Caracas. 2008.
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA ESPECIAL TRIBUTARIA.	Sentencia 1400 de 17/1/95. Sentencia 1750 de 29/5/96. Sentencia 1705 de 20/6/96.
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA.	Sentencia 692 de 21/5/02. Sentencia 1257 de 12/7/07.
TRIBUNAL SUPERIOR PRIMERO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.	Sentencia 9 de 11/ 8/83. Sentencia 308 de 13/8/90.
TRIBUNAL PRIMERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	Sentencia 832 de 15/3/78.

Leyes y otras normas sublegales.

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV). G. O. Extraord. Núm. 5908 de 12/2/09.
- Código Orgánico Tributario (COT). G. O. 37305 de 17/10/01.
- Código Civil (CC). G. O. 2990 de 26/7/82.
- Código de Procedimiento Civil (CPC). G. O. 4209 de 18/9/90.
- Decreto 6233 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la LOAF. G. O. 5891 de 31/7/08.
- Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (LOTSJ). G. O. 37942 de 20/5/04.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Control Fiscal (LOCGCF). G. O. 6013 de 23/12/10.
- Ley Orgánica de Contraloría Social (LOCS). G. O. 6011 de 21/12/10.
- Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP). G. O. 37305 de 17/10/01.
- Ley Orgánica de las Comunas (LOC) de 21/12/10.
- Ley Orgánica de los Consejos Comunales (LOCC). G. O. 39335 de 28/12/09.

- Ley Orgánica del Poder Popular (LOPP) G. O. 6011 de 21/12/10.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM). G. O. 38421 de 21/4/06.
- Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal (LOSEC). G. O. 6011 de 21/12/10.
- Ley Orgánica de Planificación Pública Popular (LOPPP). G. O. 6011 de 21/12/10.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA). G. O. 2818 de 1/7/81.
- Ley Contra la Corrupción (LCC). G. O. 5637 de 7/4/03.
- Ley de Asignación Económicas Especiales derivadas de Minas e Hidrocarburos (LAEMH). G. O. 38408 de 29/3/06.
- Ley del SENIAT. G. O. 37320 de 8/11/01.
- Ley de los Consejos Locales Públicos de Planificación (LCLPP). G. O. 37463 de 12/6/02.
- Decreto 6233 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAF). G. O. 5891 de 31/7/08.
- Decreto con Fuerza de Ley de Creación, Estimulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Microfinanciero (LCESM). G. O. 37164 de 22/3/01.
- Reglamento Orgánico del Servicio Autónomo “Fondo Nacional de los Consejos Comunales” SAFONACC). G. O. 38878 de 26/2/08.
- Reglamento Interno de la Contraloría General de la República (RICGR). G. O. 36903 de 1/3/00.
- Resolución 225. Normas para Fomentar la Participación Ciudadana. G. O. 38750 de 20/8/07 de la CGR.
- Resolución 01000015. Normas Generales de Control Interno. G. O. 36229 de 17/6/97.
- Resolución 10000017. Normas para el Funcionamiento coordinado del Sistema de Control Externo e Interno. G. O. 36229 de 17/6/97.
- Providencia Administrativa 890. G. O. 38840 de 28/12/07.
- Ordenanza de los Contraloría Social Comunitaria del Municipio Bolivariano Libertador Gaceta Municipal (G. M.) 2549-1 de 7/10/04.
- Proyecto de Reglamento Orgánico del Ministerio del Poder Popular para la Comunas y Protección Social.

ANEXO "D".



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
CENTRO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



VEREDICTO

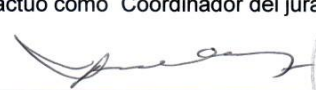
Quienes suscriben, miembros del jurado designado por el Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, para examinar el **Trabajo Especial de Grado** presentado por: **JOSÉ VICENTE SANABRIA CASTRO**, Cédula de identidad N° 1.517.514, bajo el título "**CONTROL TRIBUTARIO Y FISCAL ATRIBUIDOS A LA CONTRALORIA SOCIAL COMUNITARIA**", a fin de cumplir con el requisito legal para optar al grado académico de **ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO**, dejan constancia de lo siguiente:

Leído como fue dicho trabajo por cada uno de los miembros del jurado, se fijó el día 02 de Mayo de 2012 a las 11:00 AM., para que el autor lo defendiera en forma pública, lo que éste hizo en la Sala de Conferencias del Centro de Estudios de Postgrado, mediante un resumen oral de su contenido, luego de lo cual respondió satisfactoriamente a las preguntas que le fueron formuladas por el jurado, todo ello conforme con lo dispuesto en el Reglamento de Estudios de Postgrado.

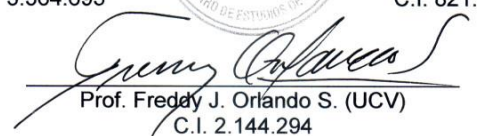
Finalizada la defensa del trabajo, el jurado por unanimidad decidió **APROBAR** y otorgar la calificación de **EXCELENTE** al presente trabajo por considerarlo de excepcional calidad, realizando una investigación profunda acompañada de mucha información e interpretación, lo cual hace que dicho trabajo sea suficientemente descriptivo y novedoso sobre los puntos tratados.

Para dar este veredicto, el jurado estimó que el trabajo examinado constituye un valioso aporte.

En fe de lo cual se levanta la presente ACTA, a los 02 días del mes de Mayo del año 2012, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Estudios de Postgrado, actuó como Coordinador del jurado el Dr. Freddy Orlando.


Prof. Juan Carlos Colmenares (UCV)
C.I. 5.564.693


Prof. Abdías Arévalo A. (UCV)
C.I. 821.862


Prof. Freddy J. Orlando S. (UCV)
C.I. 2.144.294
Tutor

LA/AA
02/05/2012

ANEXO “E”.



Caracas, 19 de mayo de 2012

Ciudadana

Lic. Lisbeth Alfonzo

Control De Estudio

Centro de Estudios de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas UCV

Cumplo en dirigirme a usted, en mi condición de tutor del cursante **José Vicente Sanabria Castro**, titular de la cédula de identidad N° 1.517.514, para certificar que el ejemplar del Trabajo “**Control Tributario y Fiscal atribuidos a la Contraloría Social y Comunitaria**”, por él consignado a los fines de completar los trámites de su grado como Especialista, se corresponde con el que el pasado 02 de mayo de 2012, resultó aprobado por unanimidad por el jurado constituido para la defensa de la mencionada tesis.

En tal sentido, y a requerimiento de mi tutorado, emito esta certificación para que complete los requisitos necesarios para formalizar su petición formal de grado

Sin otro particular al cual hacer referencia, me suscribo de usted,

Atentamente,

Dr. Freddy J. Orlando S.

Coordinador de la Especialización en Derecho Tributario